

Prihoda, Janette

Forschung und Entwicklung nach IAS/IFRS und nationalen
Normen

eingereicht als

BACHELORARBEIT

an der

HOCHSCHULE MITTWEIDA (FH)

UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Fakultät Wirtschaftswissenschaften

Wien, 2010

Erstprüfer: Prof. Dr. Andreas Hollidt

Zweitprüfer: Prof. Dr. Johannes N. Stelling

Bibliographische Beschreibung:

Prihoda, Janette:

Forschung und Entwicklung nach IAS/IFRS und nationalen Normen. - 2010. - 54 S.

Mittweida, Hochschule Mittweida (FH), Fakultät Wirtschaftswissenschaften,
Bachelorarbeit, 2010

Referat:

In dieser Bachelorarbeit wird die bilanzielle Behandlung immaterieller Güter in den verschiedenen Rechnungslegungssystemen dargestellt. Dabei wird der Ansatz von Forschungs- und Entwicklungskosten nach den internationalen IAS/IFRS, sowie nach den nationalen Normen, beschrieben. Ziel der Bachelorarbeit ist die Überprüfung der ergänzenden Ansatzkriterien für Entwicklungskosten nach dem IAS 38 anhand eines Beispiels aus der Automobilindustrie. Dabei soll die Frage beantwortet werden, ob durch die ergänzenden Ansatzkriterien die vom IASB gewünschte Objektivierung erfüllt und damit eine konsequente Anwendung erreicht wird. Weiters wird anhand des Geschäftsberichts überprüft, ob die Vorschriften zur Offenlegung der Forschungs- und Entwicklungskosten gem. IAS 38.126 ordnungsgemäß erfolgt ist.

Inhaltsverzeichnis

INHALTSVERZEICHNIS	I
ABBILDUNGSVERZEICHNIS	III
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	IV
1. EINLEITUNG	1
1.1 EINGRENZUNG DES THEMAS	2
1.2 GANG DER UNTERSUCHUNG	2
2. GRUNDLAGEN	4
2.1 IMMATERIELLE GÜTER	4
2.1.1 DEFINITION	4
2.1.2 KATEGORISIERUNG	4
2.1.2.1 Rechte	4
2.1.2.1.1 Gewerbliche Schutzrechte	5
2.1.2.1.2 Urheberrechte und verwandte Schutzrechte	6
2.1.2.1.3 Konzessionen	6
2.1.2.2 Wirtschaftliche Werte	7
2.1.2.3 Rein wirtschaftliche Vorteile	7
2.2 DIE INTERNATIONALEN RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS	7
2.2.1 ENTWICKLUNG	7
2.2.2 AUFBAU DER IFRS	8
2.2.3 RECHNUNGSLEGUNG NACH IAS/IFRS	9
3. VERMÖGENSGEGENSTÄNDE NACH NATIONALEN NORMEN	10
3.1 VERMÖGENSGEGENSTÄNDE	12
3.1.1 DEFINITION VERMÖGENSGEGENSTÄNDE	12
3.1.2 DER AKTIVIERUNGSGRUNDSATZ	13
3.1.2.1 Aktivierungsverbote	14
3.1.2.2 Aktivierungswahlrechte	14
3.2 IMMATERIELLE VERMÖGENSGEGENSTÄNDE	15
3.2.1 BEGRIFFLICHE ABGRENZUNG	15
3.2.2 AKTIVIERUNGSGRUNDSATZ	17
3.2.3 SELBST ERSTELLTE IMMATERIELLE VERMÖGENSGEGENSTÄNDE	18
3.3 BEHANDLUNG VON SELBST ERSTELLTEN IMMATERIELLEN VERMÖGENSGEGENSTÄNDEN	18
4. VERMÖGENSWERTE NACH IAS/IFRS	21
4.1 VERMÖGENSWERTE (ASSETS)	22
4.1.1 DEFINITIONSKRITERIEN	22
4.1.2 ANSATZKRITERIEN	23
4.2 IMMATERIELLE VERMÖGENSWERTE (INTANGIBLE ASSETS) NACH IAS 38	24
4.2.1 BEGRIFFLICHE ABGRENZUNG	24
4.2.2 ANSATZREGELUNGEN	24
4.2.3 SELBST ERSTELLTE IMMATERIELLE VERMÖGENSWERTE	27
4.3 NORMEN ZUR BILANZIERUNG VON ENTWICKLUNGSKOSTEN NACH IAS 38	29
4.3.1 ANSATZ VON ENTWICKLUNGSKOSTEN	29
4.3.2 PRÜFUNG DER BILANZIERUNGSFÄHIGKEIT AUF DREI STUFEN	30
4.3.2.1 Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit	30

4.3.2.2 Konkrete Bilanzierungsfähigkeit	30
4.3.2.3 Ergänzende Ansatzkriterien für selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte	30
4.4 AUSWEIS DER FORSCHUNGS- UND ENTWICKLUNGS-AUSGABEN	39
<u>5. PRAXISBEISPIEL</u>	<u>39</u>
5.1 DARSTELLUNG	39
5.2 ANSATZ DER ENTWICKLUNGSKOSTEN	39
5.2.1 ERSTE STUFE (ABSTRAKTE BILANZIERUNGSFÄHIGKEIT)	40
5.2.2 ZWEITE STUFE (KONKRETE BILANZIERUNGSFÄHIGKEIT)	41
5.2.3 DRITTE STUFE (ERGÄNZENDE ANSATZKRITERIEN)	42
5.3 AUSWEIS VON FORSCHUNGS- UND ENTWICKLUNGSKOSTEN	50
<u>6. ZUSAMMENFASSUNG UND AUSBLICK</u>	<u>52</u>
<u>LITERATURVERZEICHNIS</u>	<u>V</u>

Abbildungsverzeichnis

ABBILDUNG 1: AUFBAU DES IFRS-SYSTEMS IN ANLEHNUNG AN BUCHHOLZ (2009): GRUNDZÜGE DES JAHRESABSCHLUSSES NACH HGB UND IFRS	9
ABBILDUNG 2: VORAUSSETZUNGEN FÜR DIE AKTIVIERUNG IMMATERIELLER VERMÖGENSWERTE NACH IFRS	26
ABBILDUNG 3: BESTANDTEILE DER HERSTELLUNGSKOSTEN GEMÄß IAS 38	28
ABBILDUNG 4: ABSCHNITTE DER FORSCHUNGS- UND ENTWICKLUNGSPHASE	32
ABBILDUNG 5: ANSATZREGELN BEI DER ERSTELLUNG EINES IMMATERIELLEN VERMÖGENSWERTES	33
ABBILDUNG 6: POSTENSPEZIFISCHE ANSATZKRITERIEN FÜR DEVELOPMENT COSTS	34
ABBILDUNG 7: DIMENSIONEN DER SCHÄTZUNG BEIM ANSATZ SELBST GESCHAFFENER IMMATERIELLER VERMÖGENSWERTE	35
ABBILDUNG 8: IAS 38 BEHANDLUNG INTERN GESCHAFFENER IMMATERIELLER VERMÖGENSWERTE	37
ABBILDUNG 9: FORSCHUNGS- UND ENTWICKLUNGSKOSTEN	50
ABBILDUNG 10: AUFWANDSWIRKSAM VERRECHNETE FORSCHUNGS- UND ENTWICKLUNGSKOSTEN	51

Abkürzungsverzeichnis

BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
F	Framework
F & E	Forschung und Entwicklung
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standard Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard
KoR	Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung
MarkenG	Markengesetz
o.V.	ohne Verfasser
PatG	Patentgesetz
PiR	Praxis der internationalen Rechnungslegung
SIC	Standing Interpretations Committee
UrhG	Urhebergesetz

1. Einleitung

Eines der bedeutendsten Bilanzierungsprobleme, welches immer wieder im Mittelpunkt der Diskussion steht, ist die bilanzielle Behandlung von immateriellen Gütern. Aufgrund der mit ihnen verbundenen Unsicherheit war der Ansatz immaterieller Güter im Jahresabschluss sowohl auf nationaler als auch auf internationaler Ebene schon immer ein kontrovers diskutiertes Thema.¹

Moxter bezeichnete bereits im Jahr 1979 immaterielle Güter als die „ewigen Sorgenkinder des Bilanzrechts“,² welche sich besonders in den letzten Jahren zu einem entscheidenden Werttreiber von vielen Unternehmen entwickelt haben. Der Anteil des immateriellen Vermögens ist vor allem bei innovativen Unternehmen, in Relation zum Gesamtvermögen gesehen, bedeutend.³ Unter anderem ist diese Entwicklung auf die hohen Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten zurückzuführen. Die Entwicklungsaktivität ist besonders in innovativen Unternehmen aber auch in der Automobil- und Industriebranche sehr hoch.⁴

Die außerordentliche Wichtigkeit der Ansatzgrundsätze immaterieller Güter ist unter anderem auf ihre heute immer größer werdende Bedeutung zurückzuführen. Da durch den verstärkten internationalen Wettbewerb Forschung und Entwicklung eine wichtige Voraussetzung für die Schaffung immaterieller Güter geworden sind stellen sie somit einen zentralen Erfolgsfaktor für die Unternehmen dar.⁵

¹ Vgl. Keitz (1997), S. 2.

² Vgl. Moxter (1979), S. 1102.

³ Vgl. Küting/Ulrich (2001), S. VII.

⁴ Vgl. Leibfried/Pfanzelt (2004), S. 493.

⁵ Vgl. Keitz (1997), S. 2.

1.1 Eingrenzung des Themas

Diese Arbeit beschäftigt sich mit der Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte nach den internationalen IAS/IFRS (International Accounting Standard/International Financial Reporting Standard) sowie der Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände nach den nationalen Normen des deutschen Handelsgesetzbuches (HGB). Hierbei wird auf den erstmaligen Ansatz der immateriellen Güter in der Bilanz näher eingegangen. Die Folgebewertung ist nicht Teil dieser Arbeit.

Die bilanzielle Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsausgaben nach IAS 38 wird in dieser Arbeit besonders betrachtet. Das IASB (International Accounting Standard Board) hat die Ansatzbestimmungen um zusätzliche Ansatzkriterien, für selbst geschaffene Vermögenswerte ergänzt, um der Unsicherheit bei der Bilanzierung derselben entgegenzuwirken.

Ziel dieser Arbeit ist es, die ergänzenden Ansatzkriterien für die Bilanzierung von Entwicklungskosten nach IAS 38 zu überprüfen und zu untersuchen, ob diese Bestimmungen zur vom IASB gewünschten Objektivierung führen und damit eine konsequente Anwendung dieser erreicht wird.

1.2 Gang der Untersuchung

Diese Bachelorarbeit ist in sechs Kapitel unterteilt. Der erste Teil beschäftigt sich mit dem Ziel und Aufbau dieser Arbeit. Es soll die Methode zur Erfassung immaterieller Güter nach den internationalen IAS/IFRS sowie nach den nationalen Normen dargestellt werden. Dabei wird besonders auf die bilanzielle Behandlung von Forschungs- und Entwicklungskosten nach IAS 38 eingegangen und die ergänzenden Ansatzkriterien auf ihre Objektivität überprüft.

Im folgenden Kapitel werden die Grundlagen immaterieller Güter erklärt. Es folgen deren Begriffsdefinition sowie Kategorisierung. Weiters wird ein Überblick über die Entwicklung, den Aufbau und die Anwender der internationalen Rechnungslegungsstandards IAS/IFRS gegeben.

Im dritten Kapitel werden Vermögenswerte nach nationalen Normen näher erläutert. Es wird auf den Begriff Vermögensgegenstand eingegangen, sowie der Aktivierungsgrundsatz erklärt. Weiters werden immaterielle Vermögensgegenstände begrifflich abgegrenzt und deren Aktivierungsgrundsatz dargestellt. Danach wird auf selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände sowie deren Behandlung eingegangen.

Das vierte Kapitel beschäftigt sich mit Vermögenswerten (Assets) nach IAS/IFRS, deren Definition sowie deren Ansatzkriterien. Immaterielle Vermögenswerte (Intangible Assets) werden begrifflich abgegrenzt sowie deren Ansatzregelung erläutert. Danach wird auf selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte eingegangen. Weiters werden die Normen zur Bilanzierung von Entwicklungskosten dargestellt und deren Ansatz erklärt. Es folgt die Prüfung der Bilanzierungsfähigkeit für selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte durch die Beurteilung der ergänzenden Ansatzkriterien auf der dritten Stufe. Zuletzt werden die notwendigen Angaben zur Offenlegung der Ausgaben von Forschungs- und Entwicklungskosten aufgezeigt.

Das folgende, fünfte Kapitel beinhaltet den Praxisteil dieser Arbeit, welcher in zwei Abschnitte aufgeteilt ist. Im ersten Abschnitt wird der Ansatz von Entwicklungskosten anhand der Entwicklungsaktivitäten in der Automobilindustrie - am Beispiel Volkswagen - näher betrachtet. Hierbei wird die Erfüllung der Kriterien für den Ansatz von Entwicklungskosten auf allen drei Stufen untersucht (abstrakte Aktivierungsfähigkeit, konkrete Aktivierungsfähigkeit und ergänzende Ansatzkriterien). In diesem Zusammenhang sollen mögliche Probleme und Unsicherheiten sowie mögliche Lösungsmöglichkeiten für den Ansatz von Entwicklungskosten nach IAS 38 aufgezeigt und kritisch betrachtet werden. Im zweiten Abschnitt wird untersucht, ob die Offenlegung der Ausgaben für Forschung und Entwicklung gem. IAS 38.126 ordnungsgemäß erfolgt ist.

Den Abschluss dieser Bachelorarbeit bildet eine kurze Zusammenfassung und Ausblick.

2. Grundlagen

2.1 Immaterielle Güter

2.1.1 Definition

Für den Begriff der immateriellen Güter gibt es in den verschiedenen Wirtschaftsdisziplinen unterschiedliche Definitionen. Die Ursache dafür ist, neben dem Fehlen einer fachübergreifenden Definition die in allen Disziplinen Verwendung findet, die Abhängigkeit der Begriffsdefinition vom jeweils verfolgten Erkenntnisziel.⁶

Im Bereich der Rechnungslegung werden immaterielle Güter negativ von den materiellen und finanziellen Gütern abgegrenzt.

2.1.2 Kategorisierung

Ähnlich wie im Bereich der begrifflichen Abgrenzung gibt es auch hier verschiedene Vorschläge und Auffassungen wobei im Bereich der Rechnungslegung immaterielle Güter oft in Rechte, wirtschaftliche Werte und rein wirtschaftliche Vorteile aufgeteilt werden.⁷ Die beiden ersten Gruppen lassen sich klar abgrenzen. Unter den rein wirtschaftlichen Vorteilen wird die Sammelposition aller Güter subsumiert, die weder als Recht geschützt noch in der Form abgrenzbar sind, dass sie Gegenstand eines Rechtsgeschäfts sein können und im wirtschaftlichen Verkehr nicht übertragbar sind.⁸

2.1.2.1 Rechte

Der rechtliche Schutz kann durch gewerbliche Schutzrechte, Urheberrechte und verwandte Schutzrechte oder Konzessionen erreicht werden.

⁶ Vgl. Johansson/Mårtensson/Skoog (1999), S. 8.

⁷ Vgl. Keitz (1997), S. 5 f.

⁸ Vgl. Dawo (2003), S. 20 und Lutz-Ingold (2005), S. 13.

2.1.2.1.1 Gewerbliche Schutzrechte

Die wichtigsten gewerblichen Schutzrechte werden wie folgt charakterisiert:⁹

- **Erfinderrecht:** Erfinder ist derjenige, dessen schöpferischer Tätigkeit die Erfindung entspringt.¹⁰ Die Erteilung eines Patents oder Gebrauchsmusters fußt auf dem Erfinderrecht. Mit der Verlautbarung an die Außenwelt entsteht das Recht an der Erfindung und damit darf die Erfindung zum Patent angemeldet werden. Im Fall einer unberechtigten Anmeldung kann der Erfinder die Übertragung des Patents verlangen, weil ihm sowohl das Recht an der Erfindung als auch das Recht an dem Patent verbleiben.¹¹
- **Patentrecht:** Das Patent beinhaltet laut Patentgesetz (PatG) eine neue Erfindung die auf einer erfinderischen Tätigkeit beruht und auch gewerblich anwendbar ist. Hauptgegenstand sind neben technischen Erfindungen und Geräten auch Verfahren. Die Schutzdauer beträgt 20 Jahre. Alleine der Patentinhaber darf die patentierte Erfindung nutzen, d.h. ohne seine Zustimmung darf kein Dritter ein Erzeugnis welches Gegenstand des Patents ist nutzen, herstellen oder in Umlauf bringen.
- **Markenrecht:** Nach dem Markengesetz (MarkenG) ist es möglich sowohl Zeichen, Wörter, Personennamen, Abbildungen, Zahlen und Verpackungen einschließlich Farben oder Farbzusammenstellungen als Marke schützen zu lassen. Voraussetzung ist, dass sie der Unterscheidung von Waren oder Dienstleistungen eines Unternehmens von Waren oder Dienstleistungen anderer Unternehmen dienen. Eine nicht eingetragene Marke kann laut Markengesetz das Schutzrecht einer eingetragenen Marke erreichen, wenn die Nutzung des Zeichens im Geschäftsverkehr erfolgt und dieses Zeichen als Marke Verkehrsgeltung erworben hat.

⁹ Vgl. Dawo (2003), S. 22.

¹⁰ Vgl. Bruchhausen (1993), Rn. 3.

¹¹ Vgl. Ilzhöfer (1999), S. 40 f.

2.1.2.1.2 Urheberrechte und verwandte Schutzrechte

Urheberrechte und verwandte Schutzrechte beziehen sich auf Geistesschöpfungen aus den Bereichen Literatur, Wissenschaft sowie Kunst. Sie sind im Urhebergesetz (UrhG) geregelt.

Das Urheberrecht entsteht ohne Registrierung und gewährt seinem Urheber ab dem Zeitpunkt der Schaffung bestimmte Ausschließlichkeitsrechte. Beispiele für Werke persönlicher Schöpfung sind unter anderem: Computerprogramme, Sprachwerke, Tanz, Kunst, Musik-, Licht-, und Filmwerke.¹² Dabei entsteht die Abgrenzung zu den gewerblichen Schutzrechten vor allem durch die beim Werk geforderte persönliche Leistung.¹³

Der Urheber ist befugt sein Werk in körperlicher und unkörperlicher Weise zu verwerten und wiederzugeben. Dies beinhaltet das Recht zur Vervielfältigung, Verbreitung, Vortrag, Ausstellung, Aufführung, Sendung und Zweitverwertung. Die Übertragung von Urheberrechten ist durch die persönlichkeitsrechtliche Prägung nicht möglich.¹⁴ Ein einfaches oder ausschließliches Nutzungsrecht darf an einem Dritten eingeräumt werden. Das einfache Nutzungsrecht berechtigt lediglich zur Nutzung neben anderen, Beispiele dafür sind Rechte für eine Film- oder Konzertaufführung oder die Übertragung von Musikstücken.¹⁵

2.1.2.1.3 Konzessionen

Geschützt wird die Möglichkeit zur Ausübung einer bestimmten wirtschaftlichen Tätigkeit, also die Möglichkeit als Leistungsanbieter aufzutreten. Konzessionen sind öffentlich-rechtliche Befugnisse zur wirtschaftlichen Tätigkeit, für welche die öffentliche Verwaltung ein Verfügungsrecht hat, für die jedoch kein Staatsvorbehalt besteht.¹⁶ Beispiele sind Schankkonzessionen zum Betrieb einer Gastwirtschaft oder die Erlaubnis zum Betrieb eines Buslinienverkehrs.¹⁷

¹² Vgl. Dawo (2003), S. 23 ff.

¹³ Vgl. Löwenheim (1999), Rn. 18.

¹⁴ Vgl. Reuleaux (1987), S. 64.

¹⁵ Vgl. Spautz (2000), Rn. 39.

¹⁶ Vgl. Huber (1953), S. 548.

¹⁷ Vgl. Husemann (1970), S. 266.

2.1.2.2 Wirtschaftliche Werte

Wirtschaftliche Werte genießen, im Gegensatz zu den Rechten, keinen rechtlichen Schutz.¹⁸ Das bedeutet, dass in wirtschaftlichen Werten begründetes Wissen auch von anderen Marktteilnehmern genutzt werden kann, sofern diese tatsächlich darüber verfügen können. Der wirtschaftliche Wert kann insbesondere darin bestehen, dass anderen das Wissen noch nicht bekannt ist und sie dieses daher nicht verwenden können.¹⁹ Beispiele sind ungeschützte Erfindungen, Geheimverfahren, Rezepte oder abgrenzbares Know-how.²⁰

2.1.2.3 Rein wirtschaftliche Vorteile

Rein wirtschaftliche Vorteile unterscheiden sich durch ihre mangelnde Abgrenzbarkeit von Rechten und wirtschaftlichen Werten.²¹ Sie sind nicht einzeln veräußerungsfähig und entfalten ihren Wert nur im Zusammenhang mit dem Gesamtunternehmen. Ihre Abschätzung ist oft nur anhand von Input-Faktoren die zur Schaffung wirtschaftlicher Vorteile geleistet werden erkennbar. Beispiele hierfür sind wirtschaftliche Vorteile aus den Bereichen Forschung und Entwicklung, Werbung, Aus- und Weiterbildung der Belegschaft oder Organisationsmaßnahmen.²²

2.2 Die internationalen Rechnungslegungsstandards

2.2.1 Entwicklung

Die International Financial Reporting Standards (IFRS) sind internationale Rechnungslegungsstandards, welche vom International Accounting Standards Board (IASB) beschlossen und veröffentlicht werden.²³

Die IFRS als Überbegriff für die Standards umfassen sowohl die International Financial

¹⁸ Vgl. Keitz (1997), S. 78.

¹⁹ Vgl. Lamers (1981), S. 309.

²⁰ Vgl. Richter (1990), Rn. 4.

²¹ Vgl. Keitz (1997) S. 81.

²² Vgl. Dawo (2003), S. 30 und Lutz-Ingold (2005), S. 13.

²³ Vgl. Hauer/Schneider (2008), S. 11 f.

Reporting Standards (IFRS) und die International Accounting Standards (IAS) als auch die Interpretationen des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) und des Standing Interpretations Committee (SIC). Weiters sind das Rahmenkonzept (Framework) sowie die Verlautbarungen zur Organisation der IASC Foundation zu beachten.²⁴

Mit der Namensänderung des damals bestehenden International Accounting Standards Committee (IASC) auf das seit 2001 bestehende International Accounting Standards Board (IASB) hat sich auch die Bezeichnung der Standards geändert. Die ursprünglich vom IASC entwickelten International Accounting Standards (IAS) bleiben zunächst in Kraft. Alle vom IASB neu entwickelten Standards firmieren seit 2001 als International Financial Reporting Standards (IFRS). Aus diesem Grund werden Normen des IAS und IFRS unterschieden, wobei die Gesamtheit der Standards als IFRS bezeichnet wird.

2.2.2 Aufbau der IFRS

Die Standards enthalten sowohl die älteren IAS, als auch die neueren IFRS, welche teilweise durch Implementation Guidance (Anwendungshinweise) ergänzt werden. Sie beinhalten die Regelung einzelner Sachverhalte des Jahresabschlusses.

Das IFRS System besteht aus drei Teilen, wobei die Inhalte von unten nach oben jeweils spezieller werden. Die Grundlagen der Rechnungslegung sind im Framework geregelt.²⁵

²⁴ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 82.

²⁵ Vgl. Buchholz (2009): Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS, S. 229.

Die nachfolgende Abbildung veranschaulicht den Aufbau des IFRS-Systems:

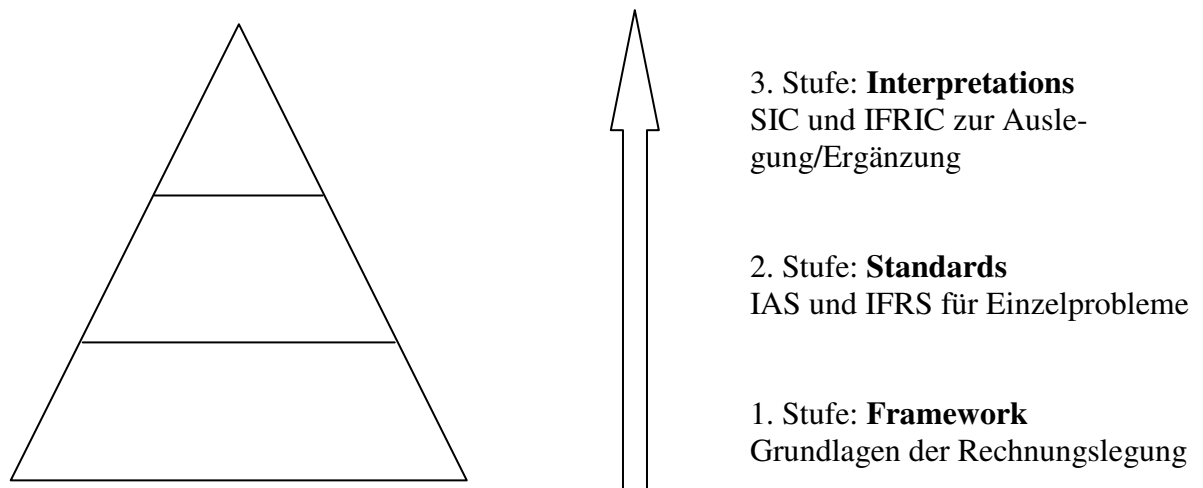


Abbildung 1: Aufbau des IFRS-Systems²⁶ in Anlehnung an Buchholz (2009): Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS

2.2.3 Rechnungslegung nach IAS/IFRS

Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen müssen seit dem 1.1.2005 nach IFRS aufgestellt werden. Kapitalmarktorientiert ist ein Unternehmen dann, wenn es im amtlichen Handel oder im geregelten Markt eines EU Mitgliedstaats Wertpapiere emittiert. Für kapitalmarktorientierte Unternehmen, die einen Einzelabschluss aufstellen, besteht die Möglichkeit einen zusätzlichen IFRS-Abschluss aufzustellen.

Konzerne, welche nicht kapitalmarktorientiert sind, haben das Wahlrecht anstelle des handelsrechtlichen Konzernabschlusses einen IFRS-Abschluss, aufzustellen. Kleinere und mittelständische Unternehmen, die einen Einzelabschluss erstellen, haben seit 1.1.2005 die Möglichkeit, freiwillig einen Einzelabschluss nach IFRS aufzustellen.²⁷

²⁶ Vgl. Buchholz (2009): Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS, S. 229.

²⁷ Vgl. Hauer/Schneider (2008), S. 11 f.

3. Vermögensgegenstände nach nationalen Normen

Zur Erstellung der Bilanz ist zunächst festzustellen, welche Vermögensgegenstände zwingend in die Bilanz aufgenommen werden müssen, Berücksichtigung finden dürfen oder nicht aktivierungsfähig sind. Die Bilanzierungsfähigkeit bezeichnet in diesem Zusammenhang die Möglichkeit, als Aktivposten (Aktivierungsfähigkeit) in der Bilanz Berücksichtigung zu finden.

Nach dem Vollständigkeitsgebot gem. § 246 Abs. 1 HGB sind sämtliche Vermögensgegenstände als Aktivposten zu erfassen, sofern keine kodifizierten Ausnahmeregelungen vorliegen.

Die Bilanzierung eines Vermögensgegenstands muss im Handelsrecht grundsätzlich beim rechtlichen Eigentümer erfolgen (§ 246 Abs.1 Satz 2 HGB). Dies ist in der Regel derjenige, der einerseits die tatsächliche Herrschaft über den Vermögensgegenstand ausübt und andererseits auch über diesen verfügen kann. Die Bilanzierung erfolgt hingegen beim wirtschaftlichen Eigentümer, wenn der rechtliche Eigentümer diese Funktion durch vertragliche Regelung nicht wahrnehmen kann.

Da im HGB der Bilanzierungszeitpunkt nicht ausdrücklich festgelegt wird, muss auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zurückgegriffen werden. Diese können durch steuerrechtliche Regelungen konkretisiert werden.²⁸

Nach Erfüllung der grundsätzlichen Voraussetzungen für den Bilanzansatz ist zu überprüfen, ob der Bilanzierung konkrete Bilanzierungsverbote entgegenstehen. Vermögensgegenstände sind nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB grundsätzlich einzeln zu bewerten. Dabei dürfen Vermögensgegenstände nach § 253 Abs. 1 HGB höchstens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden.

Für entgeltlich außerhalb des Unternehmens bezogene Gegenstände sind die Anschaffungskosten relevant. Zu ihnen zählen auch Nebenkosten wie nachträgliche Anschaffungskosten. Etwaige Preisminderungen werden abgezogen.²⁹

²⁸ Vgl. Buchholz (2009): Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS, S. 41 ff.

²⁹ Vgl. Bieg/Kußmaul (2009), S. 119 f.

Die Anschaffungskosten errechnen sich wie folgt:³⁰

	Anschaffungspreis
+	Anschaffungsnebenkosten (sofern einzeln zurechenbar)
+	nachträgliche Anschaffungskosten
-	Anschaffungspreisminderungen
	(jeweils netto, d.h. ohne Umsatzsteuer, sofern das Unternehmen zum Vorsteuerabzug berechtigt ist)
=	Anschaffungskosten

Der Anschaffungspreis beinhaltet alle Aufwendungen zum Erwerb des Vermögensgegenstandes. Als Beispiel für Anschaffungsnebenkosten können Notargebühren, Maklerprovisionen, Transportversicherungen oder Montagekosten genannt werden. Anschaffungspreisminderungen sind einzeln zurechenbare Nachlässe wie z.B. Rabatte oder Skonti. Nachträgliche Anschaffungskosten können später im Zuge von Ausbau- oder Umbauarbeiten anfallen.

In den Anschaffungskosten dürfen nur Beträge enthalten sein, die dem Unternehmen tatsächlich für die Anschaffung entstanden sind. Im Fall von vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen ist der Anschaffungspreis daher der um die Umsatzsteuer verminderte Bruttorechnungspreis.

Kosten für eine mögliche Geldbeschaffung, insbesondere Fremdkapitalzinsen zählen grundsätzlich nicht zu den Anschaffungskosten. Gänzlich oder teilweise selbst erstellte Güter des Anlagevermögens sind mit dem Herstellungskosten zu bewerten.³¹

³⁰ Vgl. Bieg/Kußmaul (2009), S. 120.

³¹ Vgl. Bieg/Kußmaul (2009), S. 120-122.

3.1 Vermögensgegenstände

3.1.1 Definition Vermögensgegenstände

Da der Gesetzgeber auf eine abschließende Definition des Begriffes „Vermögensgegenstand“ verzichtet, sind die begriffsbestimmenden Merkmale aus den GoB abzuleiten.³²

Ein Vermögensgegenstand weist grundlegende Merkmale auf:³³

- die selbstständige Verkehrsfähigkeit
- das Vorhandensein eines Vorteils (im Sinne eines über den Bilanzstichtag hinausgehenden wirtschaftlichen Werts) und die
- die selbstständige Bewertbarkeit.

Es existieren verschiedene Auslegungsmöglichkeiten für die Interpretation des zentralen Merkmals der selbstständigen Verkehrsfähigkeit. Während das traditionell vorherrschende Auslegungsmerkmal der selbstständigen Veräußerbarkeit (im Sinne von Übertragbarkeit), ergänzt um das der selbstständigen Bewertbarkeit, herangezogen wurde,³⁴ wird nunmehr zu Recht auf die etwas weiteren Auslegungskriterien der Verkehrsfähigkeit abgestellt.

Neben einer anderen Auslegung der selbstständigen Verkehrsfähigkeit (im Sinne einer selbstständigen, einzeln erfassbaren und bewertbaren, aktuellen Herrschaftsmöglichkeit über eine Sache oder einen unkörperlichen Gegenstand, welche bei Erfüllung der Verpflichtungen rechtlich gesichert und nicht entziehbar ist),³⁵ kann auch auf die Kriterien der selbstständigen Verwertbarkeit (im Sinne von Einzelveräußerbarkeit oder entgeltlicher Verwertung durch Nutzungsüberlassung) und der bilanziellen Greifbarkeit abgestellt werden. Der Vermögensgegenstand hat demnach Potential zur Deckung von Schulden.³⁶ Der Begriff des Vermögensgegenstandes ist jedenfalls nicht nur auf Sachen

³² Vgl. Bieg/Kußmaul (2009), S. 74.

³³ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2005), S. 75 f.

³⁴ Vgl. Freericks (1976), S. 142 und 149 ff.

³⁵ Vgl. Kußmaul (1987), S. 33 ff.

³⁶ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 155 ff.

und Rechte im bürgerlich-rechtlichen Sinn beschränkt.³⁷

3.1.2 Der Aktivierungsgrundsatz

Der Aktivierungsgrundsatz legt die Kriterien für den Vermögensgegenstand fest und gibt an, welche Aktiva grundsätzlich in der Bilanz angesetzt werden dürfen bzw. müssen.

Neben diesen Kriterien des Aktivierungsgrundsatzes sind weiters teilweise von diesem abweichende gesetzliche Vorschriften zu beachten, die eine Aktivierung von aktivierungsfähigen Vermögensgegenständen verbieten oder aber die Aktivierung von Nicht-Vermögensgegenständen erlauben bzw. verlangen.³⁸

Aus diesem Grund wird zwischen der abstrakten Aktivierungsfähigkeit³⁹ nach den GoB und der konkreten Aktivierungsfähigkeit (unter Beachtung der gesetzlichen, von den GoB abweichenden Vorschriften) unterschieden.

Wie bereits erwähnt, wird die durch den Aktivierungsgrundsatz beschriebene abstrakte Aktivierungsfähigkeit durch einzelne gesetzliche Vorschriften, die den Ansatz bestimmter Güter zulassen (Aktivierungswahlrecht) oder verbieten (Aktivierungsverbote), ergänzt.

Aktivierungsverbote legen fest, dass für bestimmte abstrakt aktivierungsfähige Vermögensgegenstände die Aktivierung unterbleiben muss.

Aktivierungswahlrechte erlauben dem Unternehmen auf den Ansatz eines abstrakt aktivierungsfähigen Vermögensgegenstandes zu verzichten.

Weiters sind für bestimmte Werte, welche gemäß der abstrakten Aktivierungsfähigkeit keine Vermögensgegenstände sind, eine Aktivierung vorgeschrieben oder es wird ein Aktivierungswahlrecht eingeräumt.⁴⁰

³⁷ Vgl. Bieg/Kußmaul (2009), S. 76.

³⁸ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 154.

³⁹ Vgl. Freericks (1976) S. 141 und Lamers (1981), S. 192.

⁴⁰ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 154 und S. 162 ff.

3.1.2.1 Aktivierungsverbote

Die gesetzlichen Aktivierungsverbote sind im § 248 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2 kodifiziert, wobei der § 248 Abs. 2 durch das neue Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) neu in das HGB eingefügt wurde.

Gemäß diesem § 248 Abs. 2 Satz 2 besteht ein konkretes Aktivierungsverbot für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens obwohl diese in vielen Fällen selbstständig verwertbar und damit als Vermögensgegenstand abstrakt aktivierungsfähig sind.⁴¹

Das Aktivierungsverbot besteht aus dem Grund, weil die anfallenden Aufwendungen für die Erstellung dieser immateriellen Vermögensgegenstände nicht eindeutig von den Aufwendungen abgrenzbar sind, die für die Entwicklung des Unternehmens in seiner Gesamtheit notwendig sind.⁴²

3.1.2.2 Aktivierungswahlrechte

Für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens besteht gem. § 248 Abs. 2 Satz 1 ein Aktivierungswahlrecht. Dieses Aktivierungswahlrecht wurde durch das BilMoG anstelle des früher bestehenden Aktivierungsverbotes (§ 248 Abs. 2 HGB) in das HGB aufgenommen.

Aus diesem Grund darf der Ansatz eines immateriellen Vermögensgegenstandes unterbleiben, obwohl das entsprechende Gut die Voraussetzungen eines Vermögensgegenstandes erfüllt (d.h. abstrakt aktivierungsfähig ist) und somit vom Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 Satz 1 erfasst wird.

Grund für die Einschränkung des Vollständigkeitsgebotes durch § 248 Abs. 2 Satz 1 ist die fehlende Körperlichkeit von immateriellen Gütern und die nicht immer eindeutig prognostizierbare Nutzungsdauer der nur sehr schwer ein objektivierter Wert zugewie-

⁴¹ Vgl. § 248 Abs. 1 und 2 HGB sowie Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 165.

⁴² Vgl. BT-Drucksache 16/10067, S. 50.

sen werden kann.⁴³

Voraussetzung für die Aktivierung eines selbst geschaffenen, immateriellen Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens ist eine ausreichende Dokumentation durch das bilanzierende Unternehmen, dass das immaterielle Gut die Voraussetzung eines Vermögensgegenstandes im Sinne der GoB erfüllt. Der Gesetzgeber möchte durch das Aktivierungswahlrecht jene Unternehmen von den Dokumentationserfordernissen entlasten, für die selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nur eine untergeordnete Rolle spielen.⁴⁴

Für bestimmte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens besteht wie bereits erwähnt gemäß § 248 Abs. 2 Satz 2 auch weiterhin ein Aktivierungsverbot.

3.2 Immaterielle Vermögensgegenstände

3.2.1 Begriffliche Abgrenzung

Unter immateriellen Vermögensgegenständen sind in der Regel alle Vermögensgegenstände subsumiert, die nicht körperlich fassbar sind.⁴⁵ Sie gehören gem. § 247 Abs. 2 zum Anlagevermögen sofern sie für den dauernden Geschäftsbetrieb bestimmt sind.

Immaterielle Vermögensgegenstände sind vor allem durch ihre fehlende Körperlichkeit gekennzeichnet. Dies führt zu einer erhöhten Unsicherheit betreffend dem Vorhandensein eines bilanziell greifbaren Vorteils und einer schwierigeren Schätzbarkeit der Werthaltigkeit des Vorteils.⁴⁶ Weiters existieren für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens oft keine Marktpreise.

Gemäß der Gliederungssystematik nach § 266 Abs. 2 A. I. ergeben sich die folgenden vier Arten immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens:

⁴³ Vgl. BT-Drucksache 16/10067, S. 49.

⁴⁴ Vgl. BR-Drucksache 344/08, S. 7 f.

⁴⁵ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2005), S. 176.

⁴⁶ Vgl. Hömberg, König in: Beatge/Kirsch/Thiele, § 248 HGB, Rn. 31.

- 1) Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte,
- 2) Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten,
- 3) Geschäfts- oder Firmenwerte sowie
- 4) geleistete Anzahlungen.

ad 1) Gewerbliche Schutzrechte dienen dem Schutz technisch verwertbarer geistiger Leistung. Dazu zählen unter anderem Patente, Gebrauchsmuster, Geschmacksmuster, Warenzeichen, sowie Marken-, Urheber- und Verlagsrechte.

Ähnliche Rechte sind Rechte, die weder Konzessionen noch gewerbliche Schutzrechte darstellen wie z.B. Zuteilungsquoten, Syndikats-, Nutzungs- oder Bezugsrechte.

ad 2) Wirtschaftliche Werte werden nicht durch eine Rechtsposition geschützt. Zu den rein wirtschaftlichen Werten gehören z.B. ungeschützte Erfindungen, Rezepte, Verfahren und Know-how.

Eine Lizenz berechtigt zur Nutzung des Rechts eines anderen auf vertraglicher Basis gegen Entgelt. Lizenzverträge werden oft über Patente und gewerbliche Schutzrechte abgeschlossen. Ihr Gegenstand können aber auch ähnliche Rechte oder Werte sein. Wird eine Lizenz gegen ein einmaliges Entgelt erworben, so ist sie zu aktivieren. Bei Verträgen mit laufenden Lizenzgebühren sind diese hingegen erfolgswirksam zu verrechnen.

Konzessionen sind befristete Genehmigungen einer öffentlichen Behörde zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit wie z.B. Lkw-Konzessionen, Güterfernverkehrsgenehmigungen, Energieversorgungsrechte, Wege- und Wassernutzungsrechte sowie Schankkonzessionen.⁴⁷

ad 3) Der Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill) setzt sich aus verschiedenen wirtschaftlichen Wertkomponenten zusammen. Als Beispiele für diese Komponenten sind der wirtschaftliche Wert der Organisationsstruktur, der Managementqualität, des Kundenstamms, besonderer Fertigungs- und Verfahrenstechniken, des Know-hows der Mit-

⁴⁷ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 235 ff sowie Keitz (1997), S. 59-64.

arbeiter, des Vertriebsnetzes und sonstiger Wettbewerbsvorteile zu nennen.

ad 4) Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände stellen bilanziell gesehen Forderungen gegenüber dem Lieferanten der immateriellen Vermögensgegenstände dar und werden gemäß dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit jenen immateriellen Vermögensgegenständen, auf die sie sich beziehen, zugeordnet. Sie sind gesondert als geleistete Anzahlungen anzuzeigen.

3.2.2 Aktivierungsgrundsatz

Nach dem Aktivierungsgrundsatz und Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 müssen sämtliche immaterielle Güter aktiviert werden, die selbstständig verwertbar sind.⁴⁸ Dabei handelt es sich dann um immaterielle Vermögensgegenstände.

Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind immer aktivierungspflichtig, weil keine gesetzliche Regelung existiert, die den Ansatz entgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens verbietet oder dem Bilanzierenden ein Aktivierungswahlrecht eingeräumt wird.

Hierbei geht der Gesetzgeber davon aus, dass die oft schwierige Wertmessung bei den immateriellen Vermögensgegenständen durch den entgeltlichen Erwerb ausreichend objektiviert wird. Das für den Erwerb des immateriellen Vermögensgegenstandes gegebene Entgelt wird als hinreichend genaue Bewertungsgrundlage angesehen.⁴⁹

Ein entgeltlicher Erwerb liegt dann vor, wenn Ausgaben oder Ausgabenäquivalente (z.B. Tausch oder Sacheinlage) als Gegenleistung für den Übergang des immateriellen Anlagegutes aus dem Vermögen eines Dritten in das Vermögen des bilanzierenden Unternehmens geleistet werden.⁵⁰

⁴⁸ Zum Aktivierungsgrundsatz vgl. Kap. 3.1.2.

⁴⁹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 239 f.

⁵⁰ Vgl. Simon (1899), S. 168 f.

3.2.3 Selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände

Wie bereits erläutert müssen gemäß dem Aktivierungsgrundsatz und dem Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 alle Vermögensgegenstände aktiviert werden, sofern gesetzlich keine anderen Bestimmungen vorliegen.

Für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sieht § 248 Abs. 2 Satz 1 ein Aktivierungswahlrecht vor. Aus diesem Grund darf der Ansatz eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstandes unterlassen werden, obwohl das Gut abstrakt aktivierungsfähig ist.

Für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Kundenlisten, Verlagsrechte und vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens hingegen besteht gemäß § 248 Abs. 2 Satz 2 ein Aktivierungsverbot.

Diese Güter dürfen aufgrund des Aktivierungsverbotes nicht in der Bilanz angesetzt werden, obwohl sie aufgrund der selbstständigen Verwertbarkeit abstrakt aktivierungsfähig sind. Grund dafür ist, dass die Herstellungskosten der genannten Güter nicht eindeutig von jenen Ausgaben abgrenzbar sind, die für die Entwicklung des Unternehmens in seiner Gesamtheit notwendig sind und damit regelmäßig auf den originären Geschäfts- oder Firmenwert entfallen.

3.3 Behandlung von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen

Übt das bilanzierende Unternehmen das Wahlrecht gem. § 248 Abs. 2 Satz 1 dahingehend aus, dass es die selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aktiviert, so sind diese mit den Herstellungskosten gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 255 Abs. 2 und 2a zu bewerten.

Hierbei ist zu beachten, dass Forschungskosten gemäß § 255 Abs. 2 Satz 4 – im Gegensatz zu den Entwicklungskosten – nicht in die Herstellungskosten des selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstandes einbezogen werden dürfen.⁵¹ Für die Ermittlung

⁵¹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S 244 f.

der Herstellungskosten müssen Forschungs- und Entwicklungskosten getrennt werden.⁵²

Forschung wird in diesem Zusammenhang als die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder allgemeinen Erfahrungen verstanden, bei denen noch nicht absehbar ist, ob die Forschungsergebnisse tatsächlich technisch verwertbar und wirtschaftlich erfolgsversprechend sind. Forschung steht hier in keinem unmittelbaren Zusammenhang zu einem konkreten Produkt oder konkreten Produktionsverfahren. Aus diesem Grund ist eine marktorientierte Bewertung ausgeschlossen.⁵³

Zu den typischen Forschungstätigkeiten zählen z.B. die Suche nach Alternativen für Materialien, Vorrichtungen, Systeme, Verfahren, Produkte oder Dienstleistungen.⁵⁴

Entwicklung ist hingegen die Anwendung von Forschungsergebnissen, um Güter oder Verfahren neu zu entwickeln oder wesentlich zu verbessern.

Typische Entwicklungstätigkeiten sind unter anderem der Entwurf, die Konstruktion oder der Test eines gewählten alternativen Materials, Systems oder einer gewählten Dienstleistung. Weiters sind der Betrieb einer Pilotanlage, die für die kommerzielle Nutzung ungeeignet ist und nur als Prototyp dient oder der Entwurf von Werkzeugen, Spannvorrichtungen, Prägestempeln oder Gussformen unter Verwendung neuer Technologien zu nennen.⁵⁵

Die Frage des zeitlichen Überganges zwischen Forschung und Entwicklung ist aus der Definition nicht ableitbar. Gemäß BilMoG ist der Zeitpunkt des Überganges von Forschung in Entwicklung in jedem Einzelfall gesondert zu überprüfen. Dabei ist auf den Zeitpunkt des Überganges vom systematischen Suchen zum Erproben und Testen der gewonnen Kenntnisse oder Fertigkeiten abzustellen.⁵⁶

In jedem Fall dürfen die Herstellungskosten nur unter der Voraussetzung aktiviert wer-

⁵² Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2005), S. 177.

⁵³ Vgl. Engel-Ciric (2008), S. 82 sowie Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 245.

⁵⁴ Vgl. BT-Drucksache 16/10067, S. 60 f.

⁵⁵ Vgl. § 255 Abs. 2a Satz 2 sowie BT-Drucksache 16/10067, S. 61.

⁵⁶ Vgl. BT-Drucksache 16/10067, S. 61.

den, dass sie eindeutig und verlässlich von den Forschungskosten trennbar sind.⁵⁷

Herstellungskosten werden nach § 255 Abs. 2 HGB als Aufwendungen definiert, welche durch den Verbrauch von Gütern sowie die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

Dabei umfasst der Begriff der Herstellung, neben der Fertigung als eigentlichen Herstellvorgang auch die Beschaffung, den Transport und die Lagerung der benötigten Produktionsfaktoren.⁵⁸

Die Ermittlung der Herstellungskosten richtet sich im Handelsrecht nach dem Kriterium, ob einzelne Kosten auf den Kostenträger zurechenbar sind oder nicht. Daher wird zwischen Einzelkosten, die dem Produkt einzeln zurechenbar sind und den Gemeinkosten, welche nicht einzeln zurechenbar sondern nur mittels Schlüssel dem Kostenträger zuordenbar sind, unterschieden.

Der handelsrechtliche Begriff der Herstellungskosten ist aber insofern ungenau, weil nicht sämtliche verrechnete Kosten berücksichtigt werden dürfen, sondern nur aufwandsgleiche Kosten. Nicht mit einzubeziehen sind die sogenannten kalkulatorischen Kosten (z.B. der kalkulatorische Unternehmerlohn).

Es sind daher nur Materialeinzelkosten, Fertigungseinzelkosten und Sondereinzelkosten der Fertigung aktivierungspflichtig.

Materialgemeinkosten, alle nicht einzeln zurechenbaren Aufwendungen für Roh- und Hilfsstoffe sowie Fertigungsgemeinkosten können, müssen aber nicht bei der Ermittlung der handelsrechtlichen Herstellungskosten angesetzt werden.

Für die folgenden Kosten besteht handelsrechtlich ein Aktivierungswahlrecht. Sie dürfen in die Herstellungskosten der zu bewertenden selbst erstellten Vermögensgegenstände einbezogen werden:

⁵⁷ Vgl. § 255 Abs. 2a Satz 4.

⁵⁸ Vgl. § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB und Wöhe (1997), S. 390.

- Kosten der allgemeinen Verwaltung (z.B. für die Geschäftsleitung, den Einkauf, internes und externes Rechnungswesen)
- Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs (z.B. Kantine)
- Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen (z.B. nicht vertraglich bzw. tarifvertraglich vereinbarte Zuwendungen, Jubiläumsgeschenke)
- Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung (z.B. Zuführungen zu Pensionsrückstellungen).

Unternehmen, die sich fremdfinanzieren und langfristige Fertigung betreiben dürfen in angemessener Weise (z.B. entsprechend der Kapitalstruktur) Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten einbeziehen.⁵⁹

Für Vertriebskosten besteht gem. § 255 Abs. 2 Satz 6 HGB ein Aktivierungsverbot.

4. Vermögenswerte nach IAS/IFRS

Die IFRS Ansatzkonzeption wird durch die allgemeinen Vorschriften im Framework festgelegt. In einem zweistufigen Konzept wird bestimmt welche Positionen in der Bilanz anzusetzen sind.⁶⁰

Auf der ersten Stufe wird überprüft, ob ein Sachverhalt die Definitionskriterien eines Bilanzpostens erfüllt (F.47-68). Danach bestimmen auf der zweiten Stufe konkrete Ansatzkriterien, ob ein Sachverhalt welcher die allgemeinen Definitionskriterien eines Bilanzpostens erfüllt, auch in der Bilanz angesetzt wird (F.82-91).

Nur Sachverhalte, die sowohl die Definitionskriterien als auch die Ansatzkriterien für den Bilanzposten erfüllen, sind in der Bilanz anzusetzen.⁶¹

⁵⁹ Vgl. Bieg/Kußmaul (2009), S. 122-124 und § 255 Abs. 2 Satz 2 bis 4 HGB.

⁶⁰ Vgl. Achleitner, in: Baetge, Wollmert, Kirsch „...“ Rechnungslegung nach IFRS (2006), Kap. III, Rn. 13 f.

⁶¹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 178.

4.1 Vermögenswerte (Assets)

4.1.1 Definitionskriterien

Ein Vermögenswert (Asset) ist eine Ressource,⁶²

- welche aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht, und
- von der erwartet wird, dass dem Unternehmen dadurch ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen entsteht.

Die Ressource kann sowohl materieller als auch immaterieller Natur sein, vorausgesetzt das Unternehmen hat die Verfügungsmacht über die Ressource und dem Unternehmen fließt ein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen daraus zu.⁶³

Bei der Verfügungsmacht ist das rechtliche Eigentum zwar Hinweis für die wirtschaftliche Zuordnung des Vermögenswertes,⁶⁴ ausschlaggebend ist aber, ob das Unternehmen selbst den Nutzen aus der Verwertung des Vermögenswertes erzielen und andere Unternehmen von dessen Verwertung ausschließen kann.⁶⁵

Weiters muss der Vermögenswert ein Ergebnis vergangener Geschäftsvorfälle sein, d.h. die Ressource muss dem Unternehmen aufgrund vergangener Ereignisse wie z.B. Kauf oder die Produktion von Gütern, zugegangen sein.⁶⁶

Der zukünftige wirtschaftliche Nutzen ist ein direkter oder indirekter Zufluss von Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten. Er kann aber auch z.B. durch die Verringerung der Produktionskosten durch neue Herstellungsverfahren entstehen.⁶⁷

Der Begriff des Vermögenswertes nach IFRS stellt entscheidend auf das Nutzenpotential ab, wobei bei der Definition des Vermögenswertes das Schuldendeckungspotential,

⁶² Vgl. Framework F.49 (a).

⁶³ Vgl. F.56.

⁶⁴ Vgl. F.57.

⁶⁵ Vgl. Keitz (1997), S. 183.

⁶⁶ Vgl. F.58.

⁶⁷ Vgl. F.53.

im Gegensatz zur handelsrechtlichen Definition des Vermögensgegenstandes, keine Rolle spielt.⁶⁸

4.1.2 Ansatzkriterien

Sind die Definitionskriterien als Vermögenswert erfüllt, ist im zweiten Schritt zu überprüfen, ob sie die allgemeinen Ansatzkriterien für Bilanzposten nach IFRS erfüllen.

Werden die Ansatzkriterien erfüllt, so besteht Bilanzierungspflicht.⁶⁹

Der Posten ist im IFRS-Abschluss anzusetzen, wenn⁷⁰

- es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen ein mit dem Posten verknüpfter wirtschaftlicher Nutzen zufließt, und
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. der Wert des Postens verlässlich ermittelt werden kann.

Die Wahrscheinlichkeit des Zuflusses ist zum Zeitpunkt des Abschlusses zu bestimmen,⁷¹ wobei das Framework keinen Grad der Mindestwahrscheinlichkeit angibt. Die Eintrittswahrscheinlichkeit des künftigen Nutzenzuflusses kann bei einem Wert von mehr als 50 % als erfüllt gesehen werden.⁷²

Die verlässliche Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder anderer Werte ist anhand der Ausführungen im Framework F.31-38 zu ermitteln. Ist bei einzelnen Posten eine hinreichend genaue Schätzung nicht möglich, so darf der Posten nicht in der Bilanz angesetzt werden.⁷³

⁶⁸ Vgl. Achleitner, in: Baetge, Wollmert, Kirsch „...“ Rechnungslegung nach IFRS (2006), Teil A, Kap. III, Rn. 19.

⁶⁹ Vgl. F.82.

⁷⁰ Vgl. F.83.

⁷¹ Vgl. F.85.

⁷² Vgl. Wagenhofer (2009), S. 146.

⁷³ Vgl. F.86.

4.2 Immaterielle Vermögenswerte (Intangible Assets) nach IAS 38

4.2.1 Begriffliche Abgrenzung

Immaterielle Vermögenswerte werden als nicht monetäre Vermögenswerte ohne physische Substanz definiert.⁷⁴ Darunter fallen gem. IAS 38.9 z.B. Patente, Urheberrechte, Computersoftware, Kundenlisten und Absatzrechte.

4.2.2 Ansatzregelungen

Die im Framework genannten Definitions- und Ansatzkriterien der Vermögenswerte (F.49 (a) und F.83) werden im IAS 38 auch für immaterielle Vermögenswerte aufgegriffen und konkretisiert, sowie um das Kriterium der Identifizierbarkeit ergänzt.⁷⁵

Demnach müssen folgende Sachverhalte erfüllt sein, um den Definitionskriterien eines immateriellen Vermögenswertes zu entsprechen:

- Identifizierbarkeit
- Verfügungsgewalt über die Ressource und
- Bestehen eines zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens.

Der Vermögenswert muss identifizierbar und vom Geschäfts- oder Firmenwert unterscheidbar sein.

Eine **Identifizierbarkeit** ist dann gegeben, wenn

- der Vermögenswert separierbar ist, d.h. die Möglichkeit besteht, ihn vom Unternehmen zu trennen und danach zu verkaufen, übertragen, vermieten, lizenzieren oder zu tauschen, oder
- der Vermögenswert aus vertraglichen oder anderen Rechten entsteht.

⁷⁴ Vgl. IAS 38.8.

⁷⁵ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 285.

Die **Verfügungsgewalt** über den Vermögenswert liegt dann vor, wenn das Unternehmen in der Lage ist sich den zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen aus der Ressource zu verschaffen und darüber hinaus den Zugriff durch Dritte zu beschränken.⁷⁶ Ein Beispiel dafür sind Urheberrechte, mit deren Hilfe das Unternehmen gerichtlich gegen Verletzungen durch Dritte vorgehen kann.⁷⁷

Der **künftige wirtschaftliche Nutzen** kann durch Verkaufserlöse von Produkten oder Erbringung von Dienstleistungen entstehen, aber auch durch Kosteneinsparungen oder andere Vorteile die sich aus der eigenen Verwendung des Vermögenswertes ergeben.⁷⁸

Zur Erfüllung der Ansatzkriterien muss der Posten wie erwähnt die folgenden Voraussetzungen erfüllen:

- Es ist wahrscheinlich, dass ein mit dem Posten verknüpfter wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zufließen wird, und
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. der Wert des Postens verlässlich ermittelt werden können.⁷⁹

Die Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses ist so geregelt, dass das Unternehmen den erwarteten Nutzen anhand vernünftiger und begründeter Annahmen, die auf bestmöglicher Einschätzung des Managements basieren, zu beurteilen hat. Hierbei soll das Unternehmen zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes den Grad der Sicherheit abschätzen, mit dem künftige Zuflüsse aus der Nutzung des Vermögenswerts entstehen. Hierbei ist zu beachten, dass externen substanziellen Hinweisen größeres Gewicht beizumessen ist.⁸⁰

Eine konkrete Mindestwahrscheinlichkeit wird im Framework nicht definiert.⁸¹ Da der Zufluss aber eher wahrscheinlich als unwahrscheinlich sein soll, muss, wie bereits bei den Ansatzkriterien des Vermögenswerts erwähnt wurde, ein Wert von mehr als 50 %

⁷⁶ Vgl. IAS 38.10 ff.

⁷⁷ Vgl. Lüdenbach (2008), S. 82

⁷⁸ Vgl. IAS 38.17.

⁷⁹ Vgl. F.83 (a) und (b).

⁸⁰ Vgl. IAS 38.22 und 38.23.

⁸¹ Vgl. Buchholz (2009): Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS, S. 238 f.

für die Wahrscheinlichkeit gelten.⁸²

Als zweites Ansatzkriterium fordert das IFRS-Framework, dass den Vermögenswerten verlässlich ermittelte Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder andere Werte beige-
messen werden können, wobei die verlässliche Ermittlung anhand der Angaben im
Framework beurteilt werden soll.⁸³

Bei Erfüllung sowohl der Definitionskriterien als auch der Ansatzkriterien besteht nach
IFRS Aktivierungspflicht.⁸⁴

Die folgende Abbildung veranschaulicht die Voraussetzungen für die Aktivierung im-
materieller Vermögenswerte nach IFRS:

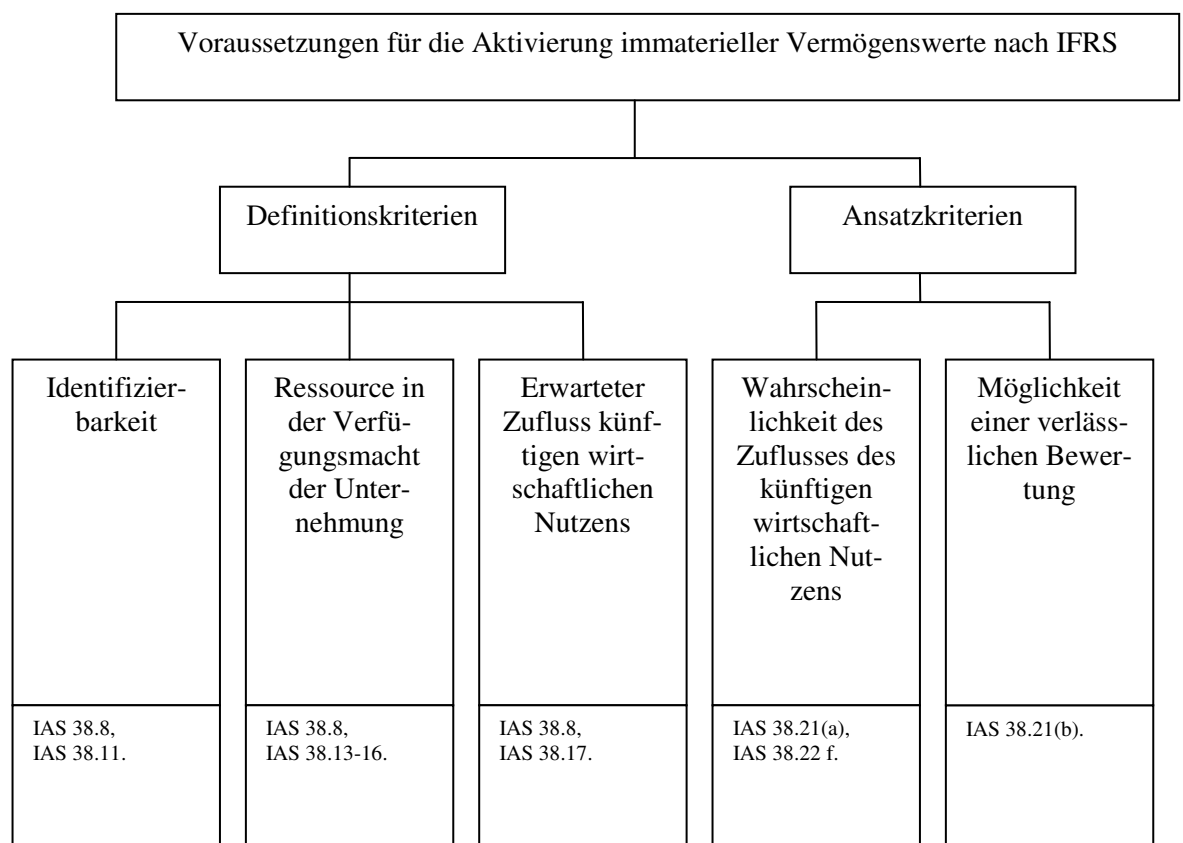


Abbildung 2: Voraussetzungen für die Aktivierung immaterieller Vermögenswerte nach IFRS⁸⁵

⁸² Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2005), S. 79.

⁸³ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009) S. 286, und F.31-38.

⁸⁴ Vgl. Buchholz (2009): Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS, S. 238 ff.

⁸⁵ Modifiziert entnommen aus Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 286.

Werden die genannten Kriterien nicht erfüllt, so müssen die Ausgaben sofort als Aufwand gebucht werden.

Beim Erwerb von Dritten fallen Anschaffungskosten eines immateriellen Vermögenswerts an. Diese werden wie folgt ermittelt:⁸⁶

$$\begin{array}{rcl} & \text{Anschaffungspreis} & \\ + & \text{direkt zurechenbare Nebenkosten (z.B. Kosten der Rechtsübertragung)} & \\ - & \text{Preisnachlässe} & \\ \hline = & \text{Anschaffungskosten} & \\ \hline \end{array}$$

Die Bilanzierung von Gegenständen, die sowohl aus materiellen als auch aus immateriellen Komponenten bestehen, richtet sich danach, welcher der beiden Bestandteile überwiegt.⁸⁷

4.2.3 Selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte

Selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte sind mit den Herstellungskosten zu bewerten. Die Herstellungskosten enthalten hierbei sämtliche Ausgaben die dem Vermögenswert direkt zugerechnet werden können und für die Schaffung, Herstellung und Vorbereitung des immateriellen Vermögenswertes in seinen betriebsbereiten Zustand anfallen.⁸⁸ Sonstige allgemeine Verwaltungskosten sind nicht in die Herstellungskosten eines immateriellen Vermögenswertes einzubeziehen.⁸⁹

⁸⁶ Vgl. Buchholz (2009): Grundsätze des Jahresabschlusses nach HGB & IFRS, S. 249.

⁸⁷ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 217.

⁸⁸ Vgl. IAS 38.24 und IAS 38.66 f und IAS 38.8.

⁸⁹ Vgl. IAS 38.67 (a).

Die folgende Tabelle zeigt die Kostenbestandteile der Herstellungskosten gemäß IAS 38.66 auf:

	Ausgaben für Material
+	Ausgaben für Dienstleistungen
+	Personalaufwendungen für direkt mit der Entwicklung beschäftigte Mitarbeiter
+	alle direkt der Erzeugung zurechenbaren Ausgaben, wie z.B. Registrierungsgebühren für Rechte oder Abschreibungen und Vermögenswerte, die zur Herstellung des immateriellen Vermögenswertes genutzt werden
+	produktionsbezogene Gemeinkosten, die bei der Herstellung des immateriellen Vermögenswertes anfallen und über vernünftige und stetige Schlüsselgrößen zugeordnet werden können
+	Fremdkapitalkosten, die bei Inanspruchnahme eines längeren Zeitraums zur Entwicklung (IAS 23.4) gemäß der alternativ zulässigen Methode (IAS 23.11) aktiviert werden können (Wahlrecht)
<hr/>	
=	Herstellungskosten
<hr/>	

Abbildung 3: Bestandteile der Herstellungskosten gemäß IAS 38⁹⁰

Die Beurteilung ob ein selbst geschaffener immaterieller Vermögenswert ansetzbar ist, kann sich aus den folgenden Gründen schwierig gestalten: Es können Probleme bei der Feststellung auftreten, ob und wann ein identifizierbarer Vermögenswert vorhanden ist, welcher zukünftig einen wirtschaftlichen Nutzen erzeugt.

Eine weitere Herausforderung stellt die verlässliche Bestimmung der Kosten für die interne Herstellung eines immateriellen Vermögenswerts dar, weil unter Umständen seine Kosten nicht von den Kosten die mit der Erhaltung oder Erhöhung des selbst geschaffenen Firmen- oder Geschäftswertes in Verbindung stehen, unterschieden werden können.⁹¹

⁹⁰ In Anlehnung an Lutz-Ingold (2005), S. 201.

⁹¹ Vgl. IAS 38.51.

4.3 Normen zur Bilanzierung von Entwicklungskosten nach IAS 38

4.3.1 Ansatz von Entwicklungskosten

IAS 38 regelt die Bilanzierung und Bewertung von immateriellen Vermögenswerten.

Die grundlegende Prüfung der Bilanzierungsfähigkeit von Vermögenswerten erfolgt in einem zweistufigen Schema nach den Regelungen des Rahmenkonzeptes (Framework).⁹²

Inhaltlich korrespondiert IAS 38 mit dem zweistufigen Schema des Frameworks.⁹³ Nach IAS 38 besteht ein Ansatzgebot für immaterielle Güter, wenn das immaterielle Gut sowohl die Definitionsmerkmale eines immateriellen Vermögenswertes⁹⁴ und die Ansatzkriterien⁹⁵ kumulativ erfüllt. Weiters enthält IAS 38 über die Regelungen des Rahmenkonzeptes hinausgehende Bestimmungen, die für die Aktivierung immaterieller Vermögenswerte relevant sind. Grund dafür ist neben der Unsicherheit bei der Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte die Problematik der Abgrenzbarkeit selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte vom originären Goodwill. Diese Gründe haben das IASB veranlasst, die Definitionskriterien für die Erfüllung der abstrakten Bilanzierungsfähigkeit zu spezifizieren und weiters ergänzende Ansatzkriterien für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte zu formulieren. Die ergänzenden Ansatzkriterien erweitern das zweistufige Prüfungsschema für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte um eine weitere Stufe.⁹⁶

⁹² Vgl. Petersen/Bansbach/Dornbach (2006), S. 53.

⁹³ Vgl. Hinz (2005), S. 93.

⁹⁴ Vgl. IAS 38.8 bis IAS 38.17.

⁹⁵ Vgl. IAS 38.21 bis IAS 38.23.

⁹⁶ Vgl. Baetge/Keitz (2005), S. 16.

4.3.2 Prüfung der Bilanzierungsfähigkeit auf drei Stufen

4.3.2.1 Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit

Auf der ersten Stufe wird die abstrakte Aktivierungsfähigkeit überprüft und untersucht, ob die definitorischen Voraussetzungen eines Vermögenswertes vorliegen,⁹⁷ wobei die Definition des Vermögenswertes in F.49 (a) geregelt ist.

Die notwendigen definitorischen Voraussetzungen der Identifizierbarkeit, der Verfügungsmacht über die Ressource und der Wahrscheinlichkeit des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens wurde bereits in Kapitel 4.2.2 näher erklärt.

4.3.2.2 Konkrete Bilanzierungsfähigkeit

Da die Definition auf der ersten Stufe zwar wesentliche jedoch keine konkreten Merkmale enthält, ist auf der zweiten Stufe die konkrete Aktivierungsfähigkeit zu klären.⁹⁸

Hier ist zu überprüfen ob, für den nach definitorischen Voraussetzungen qualifizierten Vermögenswert, auch die Ansatzkriterien erfüllt werden.⁹⁹ Die Vermögenswerte sind demnach konkret ansatzpflichtig, wenn die Objektivierungskriterien des F.83 kumulativ erfüllt werden.¹⁰⁰

Zur Erfüllung der Ansatzkriterien sind sowohl die verlässliche Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten, sowie der wahrscheinliche zukünftige Nutzenzufluss zu nennen. Auf diese wurde in Kapitel 4.2.2 näher eingegangen.

4.3.2.3 Ergänzende Ansatzkriterien für selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte

Zur Beurteilung der ergänzenden Ansatzkriterien für selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte ist auf der dritten Stufe in einem ersten Schritt der interne Erstellungs-

⁹⁷ Vgl. Wehrheim (2000), S. 86.

⁹⁸ Vgl. Goebel/Fuchs (1994), S. 878.

⁹⁹ Vgl. Ull (2004), S. 72 ff.

¹⁰⁰ Vgl. Preißler (2005), S. 197 f.

prozess immaterieller Vermögenswerte in eine Forschungs- und Entwicklungsphase zu unterteilen.¹⁰¹

Forschung ist die planmäßige und eigenständige Suche mit der Aussicht auf neue wissenschaftliche oder technische Erkenntnisse. Unter Entwicklung versteht man die Anwendung von Forschungsergebnissen oder anderem Wissen auf einen Entwurf oder Plan für die Produktion von neuen oder stark verbesserten Vorrichtungen, Materialien, Verfahren, Produkten, Systemen oder Dienstleistungen.¹⁰²

Beispiele für Forschungsaktivitäten sind:

- Aktivitäten zur Erlangung neuer Erkenntnisse;
- Suche, Beurteilung und endgültige Auswahl von Anwendungen für Forschungsergebnisse und für anderes Wissen;
- Suche nach Alternativen für Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen, und
- Formulierung, Entwurf sowie Beurteilung und endgültige Auswahl von möglichen Alternativen für neue oder verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen.¹⁰³

Beispiele für Entwicklungsaktivitäten sind:

- Entwurf, Konstruktion und das Testen von Modellen und Prototypen vor Beginn der eigentlichen Produktion und Nutzung;
- Entwurf von Werkzeugen, Spannvorrichtungen, Prägestempeln usw. unter der Verwendung neuer Technologien;
- Entwurf, Konstruktion und Betrieb von Pilotanlagen, welche von ihrer Größe her für eine kommerzielle Produktion wirtschaftlich ungeeignet ist; und
- Entwurf, Konstruktion und das Testen ausgewählter Alternativen für neue oder verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen.¹⁰⁴

¹⁰¹ Vgl. IAS 38.52.

¹⁰² Vgl. IAS 38.8.

¹⁰³ Vgl. IAS 38.56.

¹⁰⁴ Vgl. IAS 38.59.

Aufgrund der Forschungs- und Entwicklungsphase können folgende Abschnitte unterteilt werden:

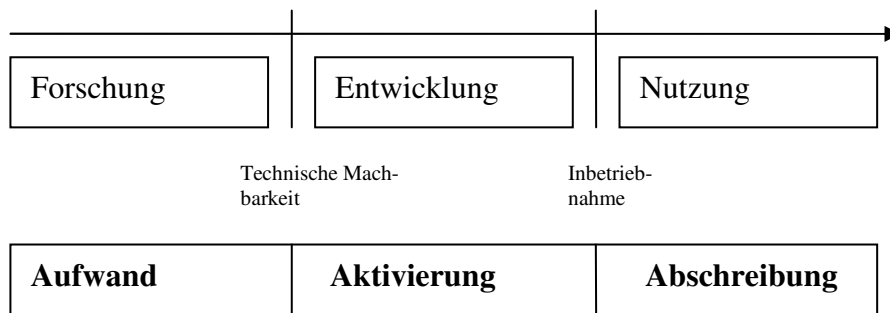


Abbildung 4: Abschnitte der Forschungs- und Entwicklungsphase¹⁰⁵

In der Praxis ist die Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten trotz Entscheidungshilfen schwierig und daher eine eindeutige Zuordnung nicht immer möglich. Besonders im Bereich der Pharmaindustrie werden die Kosten für die Tätigkeiten überwiegend als laufender Aufwand erfasst. Grund dafür sind die strengen Vorschriften der Zulassungsbehörden, welche die ausreichende Bestimmung der Wahrscheinlichkeit des künftigen wirtschaftlichen Nutzens aus dem Vermögenswert verhindern.¹⁰⁶

Ein Vermögenswert, welcher aus der Forschung (oder Forschungsphase eines internen Projektes) entsteht, darf nicht aktiviert werden. Diese Forschungskosten sind in jener Periode als Aufwand zu erfassen, in der sie anfallen. Der Grund dafür liegt darin, dass das Unternehmen nicht nachweisen kann, dass ein immaterieller Vermögenswert existiert, der voraussichtlich einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen generieren wird.¹⁰⁷

Kann das Unternehmen die Forschungsphase nicht von der Entwicklungsphase eines internen Projektes zur Schaffung eines immateriellen Vermögenswertes unterscheiden, so behandelt das Unternehmen die mit dem Projekt verbundenen Ausgaben so, als wären diese in der Forschungsphase angefallen: Die Ausgaben werden als laufender Aufwand in der Periode, in der sie anfallen, erfasst.¹⁰⁸

¹⁰⁵ Vgl. Maukner/Rohatschek (2008), S. 78.

¹⁰⁶ Vgl. Maukner/Rohatschek (2008), S. 79.

¹⁰⁷ Vgl. IAS 38.54 f.

¹⁰⁸ Vgl. IAS 38.53.

Die folgende Abbildung fasst die Ansatzregeln bei der Erstellung eines immateriellen Vermögenswertes zusammen:

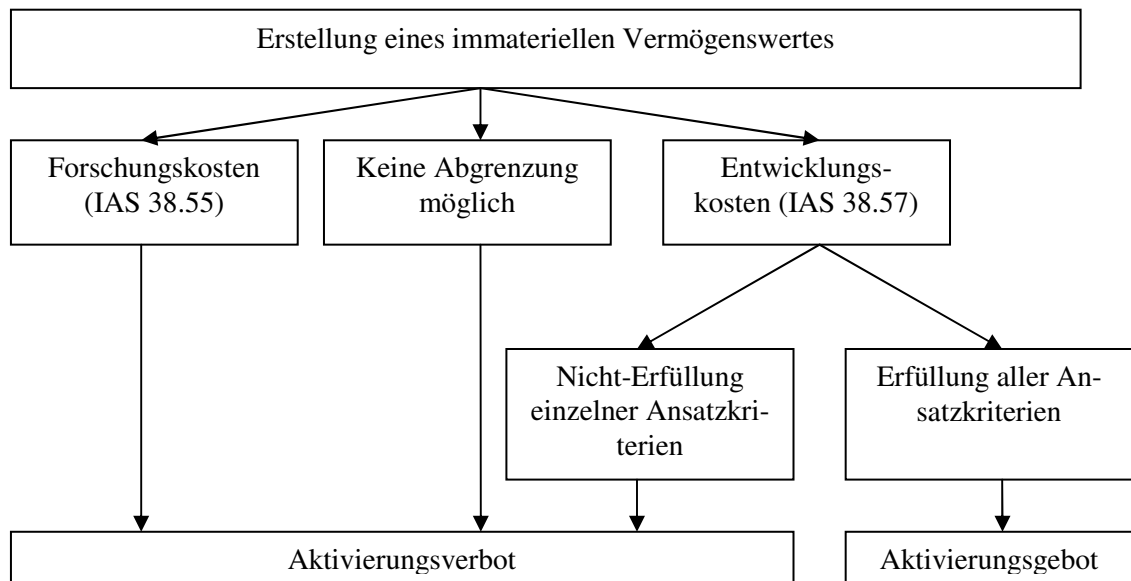


Abbildung 5: Ansatzregeln bei der Erstellung eines immateriellen Vermögenswertes¹⁰⁹

Ein aus der Entwicklung (oder Entwicklungsphase eines internen Projektes) entstehender immaterieller Vermögenswert darf nur angesetzt werden, wenn das Unternehmen alle folgenden Punkte nachweisen kann:

- 1) Die Fertigstellung des immateriellen Vermögenswertes kann technisch soweit realisiert werden, dass dieser verkauft oder genutzt werden kann.
- 2) Das Unternehmen hat die Absicht, den immateriellen Vermögenswert fertig zu stellen, ihn zu verkaufen oder zu nutzen.
- 3) Die Fähigkeit des Unternehmens, den immateriellen Vermögenswert zu verkaufen oder zu nutzen.
- 4) Die Art und Weise, wie der immaterielle Vermögenswert voraussichtlich den künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzielt. D.h. das Unternehmen kann die Existenz eines Marktes oder, wenn der immaterielle Vermögenswert intern genützt wird, den Nutzen nachweisen.

¹⁰⁹ In Anlehnung an Burger/Ulbrich/Knoblach (2006), S. 730.

- 5) Die Verfügbarkeit adäquater finanzieller, technischer oder sonstiger Ressourcen, sodass die Entwicklung abgeschlossen und der immaterielle Vermögenswert verkauft oder genutzt werden kann.
- 6) Die Fähigkeit des Unternehmens, die dem immateriellen Vermögenswert während seiner Entwicklung zurechenbaren Ausgaben verlässlich zu bewerten.¹¹⁰

Die folgende Abbildung zeigt die postenspezifischen Ansatzkriterien und deren Inhalt:

Development Costs	
Kriterium	Inhalt
1. Technische Realisierbarkeit:	Die Entwicklung verstößt nicht gegen Naturgesetze.
2. Absicht der Fertigstellung:	Das Unternehmen will die Entwicklung fertigstellen, um sie (produktiv) zu nutzen oder zu veräußern.
3. Fähigkeit zur Nutzung:	Das Unternehmen ist in der Lage, die Entwicklung zu nutzen. Sie passt in das Produktionsprogramm.
4. Zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen:	Ein Markt liegt vor (für Produkte oder Entwicklung als solches) - bei interner Nutzung treten Ersparnisse ein.
5. Verfügbarkeit von Mitteln:	Das Unternehmen verfügt über technische, finanzielle und sonstige Mittel, um die Entwicklung abzuschließen.
6. Bewertbarkeit:	Die Kosten der Entwicklung sind verlässlich bestimmbar.
Bei Erfüllung besteht Ansatzpflicht, ansonsten Ansatzverbot.	

Abbildung 6: Postenspezifische Ansatzkriterien für Development Costs¹¹¹

¹¹⁰ Vgl. IAS 38.57.

¹¹¹ Vgl. Buchholz (2009): Internationale Rechnungslegung, S. 71.

Die Voraussetzungen für den Ansatz selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte beinhalten durch technische und wirtschaftliche Prognosen ein verdecktes Bilanzierungswahlrecht.¹¹²

Die folgende Abbildung zeigt die Dimensionen der Schätzung beim Ansatz selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte:

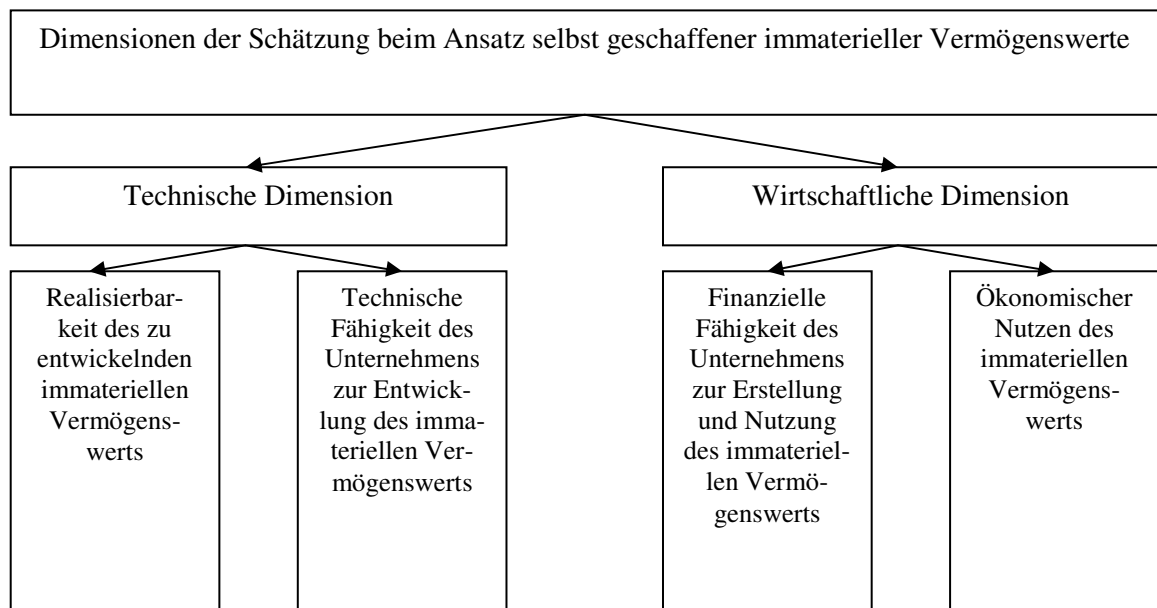


Abbildung 7: Dimensionen der Schätzung beim Ansatz selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte¹¹³

Zur technischen Dimension zählt einerseits die Realisierbarkeit des zu entwickelnden immateriellen Vermögenswertes (objektive Komponente) und andererseits die technische Fähigkeit des Unternehmens, den immateriellen Vermögenswert zur Nutzung oder zum Verkauf zu erstellen (subjektive Komponente).

Die wirtschaftliche Dimension beinhaltet einerseits die finanzielle Fähigkeit des Unternehmens, den immateriellen Vermögenswert zur Nutzung oder zum Verkauf zu erstellen (subjektive Komponente) und andererseits den voraussichtlich künftigen ökonomischen Nutzen des erstellten immateriellen Vermögenswertes.

Zur Beurteilung der finanziellen Fähigkeit des Unternehmens ist eine Prognose notwendig, welche die für die Entwicklung voraussichtlich anfallenden Ausgaben bis zur Fer-

¹¹² Vgl. Kirsch (2009), S. 42.

¹¹³ Vgl. Kirsch (2009), S. 42.

tigstellung sowie der übrigen innerhalb dieses Zeitraums zu erwartenden Ein- und Auszahlungen des Unternehmens, einschließlich der Kreditpotenziale umfasst.

Der ökonomische Nutzen wird, je nach Verwendungsart, entweder anhand des voraussichtlichen Nettoveräußerungspreises oder anhand des Nutzungswerts bemessen. Der Nettoveräußerungspreis bildet eine zeitpunktbezogene Schätzung, während für die Ermittlung des Nutzungswerts die diskontierten Cashflows aus der fortgesetzten Nutzung des immateriellen Vermögenswertes zur Einnahmenerzielung herangezogen werden.¹¹⁴

Die folgende Abbildung gibt einen zusammenfassenden Überblick über die Behandlung von Kosten aus der Forschungs- und Entwicklungsphase intern geschaffener immaterieller Vermögenswerte:

¹¹⁴ Vgl. Kirsch (2009), S. 42 f.

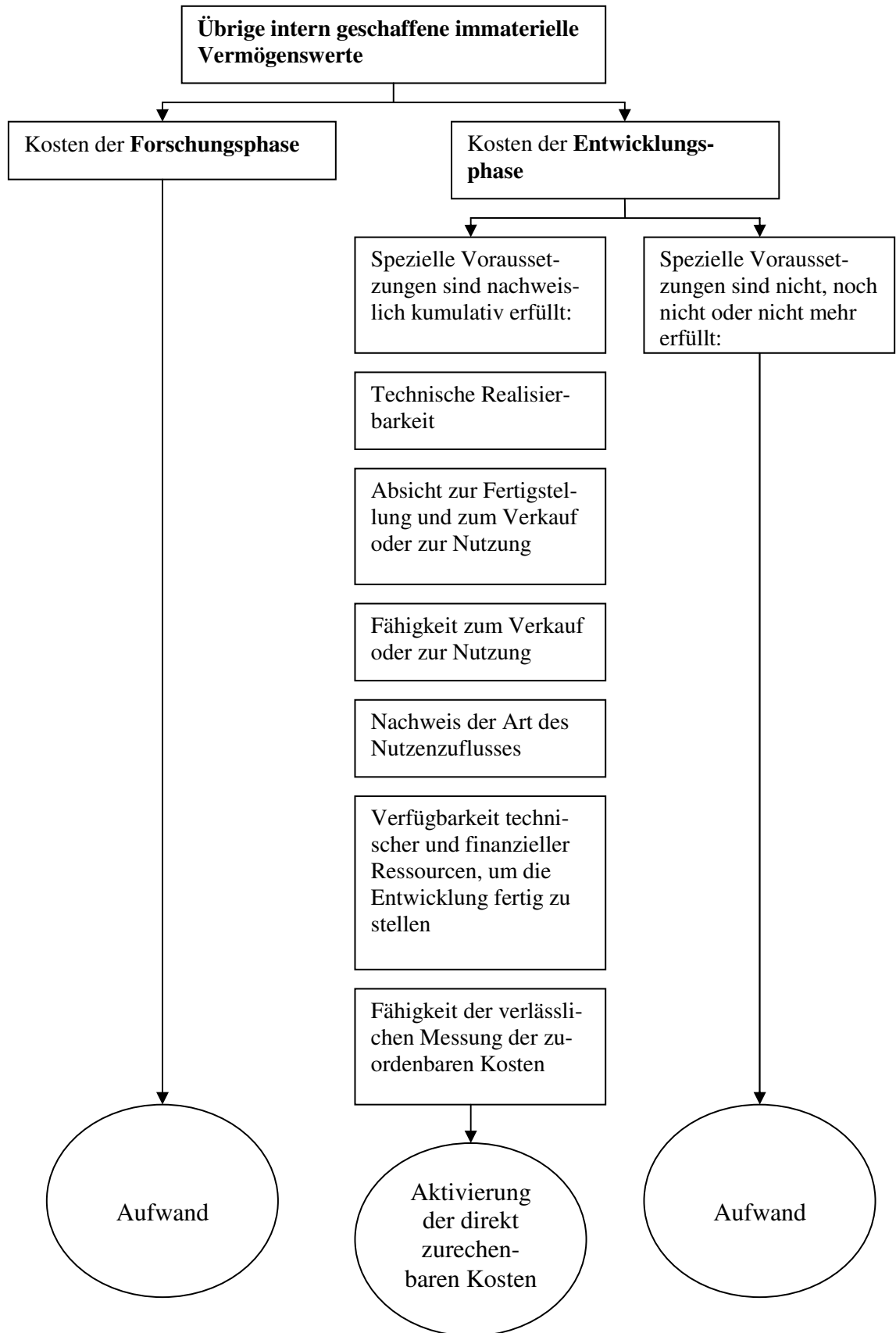


Abbildung 8: IAS 38 Behandlung intern geschaffener immaterieller Vermögenswerte¹¹⁵

¹¹⁵ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (2008), S. 111.

Immaterielle Vermögenswerte, die vom bilanzierenden Unternehmen entsprechend den Ansatzkriterien aktiviert werden, sind anfänglich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten,¹¹⁶ wobei die konkrete Ermittlung dieser vom IASB ausführlich erläutert und nach den verschiedenen Erwerbsarten differenziert.¹¹⁷

Zusammenfassend erfolgt die dreistufige Prüfung mit der Überprüfung der Erfüllung der Definitionskriterien des Vermögenswertes, als Voraussetzung für die abstrakte Bilanzierungsfähigkeit auf der ersten Stufe. Auf der zweiten Stufe sind nur jene immateriellen Vermögenswerte, welche die Definitionsmerkmale gemäß IAS 38.8 bis IAS 38.17 erfüllen, anzusetzen, wenn sie den Ansatzkriterien (konkrete Bilanzierungsfähigkeit) erfüllen.¹¹⁸

Die sechs zusätzlichen Ansatzkriterien, die für selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte der Entwicklungsphase gemäß IAS 38.57 relevant sind, werden in Abbildung 8: IAS 38 Behandlung intern geschaffener immaterieller Vermögenswerte anschaulich dargestellt.

Nur wenn alle sechs zusätzlichen Ansatzkriterien vom Bilanzierenden kumulativ nachgewiesen werden, besteht ein Ansatzgebot für den immateriellen Vermögenswert,¹¹⁹ ansonsten sind die Ausgaben in der Periode als Aufwand zu erfassen, in der sie angefallen sind.¹²⁰

Einige selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte schließt IAS 38.63 explizit von der Aktivierung aus. So dürfen selbst geschaffene Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten sowie ähnliche Sachverhalte nicht als immaterielle Vermögenswerte in einer Unternehmensbilanz angezeigt werden.

¹¹⁶ Vgl. IAS 38.24.

¹¹⁷ Vgl. Vgl. Baetge/Keitz (2005), S. 28.

¹¹⁸ Vgl. Kapitel 3.1.2 Ansatzregelungen.

¹¹⁹ Vgl. IAS 38.57.

¹²⁰ Vgl. IAS 38.68.

4.4 Ausweis der Forschungs- und Entwicklungsausgaben

Gemäß IAS 38.126 hat das Unternehmen die Summe der Ausgaben für Forschung und Entwicklung offen zu legen, welche während der Periode als Aufwand erfasst wurden.

5. Praxisbeispiel

5.1 Darstellung

Im ersten Teil wird der Ansatz von Entwicklungskosten anhand der Entwicklungsaktivitäten in der Automobilindustrie - am Beispiel Volkswagen - näher untersucht. Dabei sollen mögliche Probleme und Unsicherheiten sowie mögliche Lösungsvorschläge für den Ansatz von Entwicklungskosten nach IAS 38 aufgezeigt und kritisch betrachtet werden.

Im zweiten Teil soll anhand des Geschäftsberichtes der Volkswagen AG der Ausweis von Forschungs- und Entwicklungskosten nach dem IAS 38.126 untersucht werden.

5.2 Ansatz der Entwicklungskosten

Im Jahr 2009 konzentrierten sich die Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten von Volkswagen vor allem auf die Erweiterung der Produktionspalette sowie auf die Reduktion der Verbrauchs- und Emissionswerte.¹²¹

Zuerst erfolgt die Überprüfung der Ansatzkonzeption gemäß den allgemeinen Vorschriften im Framework (welche im IAS 38 konkretisiert und um das Kriterium der Identifizierbarkeit ergänzt wird), die mittels einem zweistufigen Konzept bestimmt, welche Position in der Bilanz anzusetzen ist.¹²²

Auf der ersten Stufe wird überprüft, ob die Definitionskriterien (Identifizierbarkeit, Verfügungsgewalt über die Ressource und das Bestehen eines zukünftigen wirtschaftlichen

¹²¹ Vgl. Volkswagen Geschäftsbericht 2009, S. 160.

¹²² Vgl. Achleitner, in: Baetge, Wollmert, Kirsch „...“ Rechnungslegung nach IFRS (2006), Kap. III, Rn. 13 f.

Nutzens) erfüllt werden. Auf der zweiten Stufe bestimmen konkrete Ansatzkriterien (Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses und verlässliche Ermittlung der Herstellungskosten), ob der Bilanzposten, der die Definitionskriterien erfüllt, auch tatsächlich in der Bilanz angesetzt wird.¹²³

5.2.1 Erste Stufe (Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit)

Der Vermögenswert (Asset) ist eine Ressource, welche aufgrund vergangener Ereignisse vom Unternehmen beherrscht wird, und von der weiters erwartet wird, dass dem Unternehmen ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen entsteht.¹²⁴

Demnach stellen die neuen Produkte, die das Produktionsprogramm erweitern sowie neue Technologien zur Reduktion der Verbrauchs- und Emissionswerte die Ressourcen dar, die vom Unternehmen beherrscht werden. Der künftige wirtschaftliche Nutzen entsteht durch die erwarteten Verkaufserlöse der neuen Produkte.

Nach Küting und Dawo wird der künftige wirtschaftliche Nutzen bei Produktinnovationen aus den Verkaufserlösen der Produkte, bzw. aus den verbesserten Produkten durch neue Technologien, generiert.¹²⁵

Um den Definitionskriterien des immateriellen Vermögenswertes zu entsprechen, müssen die Sachverhalte Identifizierbarkeit, Verfügungsgewalt über die Ressource und das Bestehen eines zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens erfüllt sein.¹²⁶

Die Identifizierbarkeit ist gegeben, weil die Produkte und Technologien separierbar sind, d.h. die Möglichkeit besteht, die Werte vom Unternehmen zu trennen und diese danach zu verkaufen, übertragen, vermieten, lizenzieren oder zu tauschen.¹²⁷

Die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert ist dadurch gegeben, weil sich das Unternehmen den zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen in Form von Verkaufserlösen aus

¹²³ Vgl. Framework F.47-68 und F.82-91.

¹²⁴ Vgl. Framework F.49 (a).

¹²⁵ Vgl. Küting / Dawo (2003), S. 402 f.

¹²⁶ Vgl. Baetge, Kirsch, Thiele (2009) S. 286, und Framework F.31-38.

¹²⁷ Vgl. IAS 38.10 ff.

den Produkten verschaffen und den Zugriff durch Dritte beschränken kann.¹²⁸

5.2.2 Zweite Stufe (Konkrete Bilanzierungsfähigkeit)

Durch die Ansatzkriterien wird überprüft, ob der Sachverhalt auch tatsächlich in der Bilanz anzusetzen ist. Dazu muss der Posten die folgenden Voraussetzungen erfüllen: Erstens muss es wahrscheinlich sein, dass dem Unternehmen aus diesem Posten ein wirtschaftlicher Nutzen entsteht, und weiters sollen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Postens verlässlich ermittelt werden können.¹²⁹

Kritisch betrachtet wird die Tatsache, dass die Wahrscheinlichkeit der zukünftigen Verkaufserlöse aus neuen Produkten bzw. aus verbesserten Produkten mit geringeren Verbrauchs- und Emissionswerten aufgrund neuer Technologien anhand von Schätzungen des Unternehmensmanagements erfolgen und daher subjektiv sind. Obwohl gemäß IAS 38.23 externen substanziellen Hinweisen größeres Gewicht beizumessen ist, wird dennoch keine konkrete Anwendung beschrieben. Es ergibt sich in der Folge ein enormer bilanzpolitischer Gestaltungsspielraum, weil das bilanzierende Unternehmen über die Prognose der Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses indirekt darüber entscheidet, ob der Vermögenswert aktiviert und somit in der Bilanz angesetzt wird oder nicht. Damit werden Unternehmensvergleiche erschwert.

Als Lösungsvorschlag können z.B. mögliche Absatzprognosen aufgrund von Marktanalysen erstellt und damit eine objektive Prognose von Absatzzahlen und Verkaufserlösen erstellt werden.

Die Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses wird in IAS 38.22 und 38.23 umschrieben, aber nicht näher konkretisiert.¹³⁰ Nach Hoffmann eröffnen die sehr vagen Formulierungen des Begriffs der „Wahrscheinlichkeit“ in IAS 38.22 und 38.23 dem Management erhebliche Beurteilungsspielräume.¹³¹ Gemäß Lutz-Ingold wird hier das bilanzpolitische Gestaltungspotential deutlich, denn es liegt im subjektiven Ermessen des Bilanzieren-

¹²⁸ Vgl. IAS 38.10 ff.

¹²⁹ Vgl. Framework F.83 (a) und (b).

¹³⁰ Vgl. Lutz-Ingold (2005), S. 167.

¹³¹ Vgl. Hoffmann (2005), S. 529.

den, ob das Ansatzkriterium als erfüllt oder nicht erfüllt einzustufen ist.¹³²

Für die Wahrscheinlichkeit wird auch vom Framework keine konkrete Mindestwahrscheinlichkeit definiert.¹³³ Da der Zufluss aber eher wahrscheinlich als unwahrscheinlich sein soll, muss ein Wert von mehr als 50 % für die Wahrscheinlichkeit gelten.¹³⁴

Nur bei einer Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses von mehr als 50 % ist der Vermögenswert zu aktivieren.¹³⁵

Um das zweite Ansatzkriterium zu erfüllen, müssen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswerts verlässlich bestimmt werden können.¹³⁶

Bei selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten kann hier das Problem entstehen, dass die Bestimmung der Kosten für die interne Herstellung eines immateriellen Vermögenswertes nicht verlässlich ermittelbar ist, weil die Kosten nicht von den Kosten die mit der Erhaltung oder Erhöhung des selbst geschaffenen Firmen- oder Geschäftswertes in Verbindung stehen, unterschieden werden können.¹³⁷

Nach positiver Überprüfung der Ansatz- und Definitionskriterien auf den ersten beiden Stufen, erfolgt nun die Prüfung der zusätzlichen Ansatzkriterien für den Ansatz von Entwicklungskosten.

5.2.3 Dritte Stufe (Ergänzende Ansatzkriterien)

Das IASB sieht bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten sowohl die verlässliche Bestimmung der Herstellungskosten, als auch den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zukünftiger wirtschaftlicher Vorteile mit Problemen verbunden.¹³⁸ Aus diesem Grund hat das IASB die Ansatzbestimmungen um zusätzliche Ansatzkriterien für originäre immaterielle Vermögenswerte ergänzt. Diese sollen die konsequente An-

¹³² Vgl. Lutz-Ingold (2005), S. 167.

¹³³ Vgl. Buchholz (2009): Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS, S. 238 f.

¹³⁴ Vgl. Conenberg (2005), S. 79.

¹³⁵ Vgl. Kirsch (2009), S. 20.

¹³⁶ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 217 und IAS 38.21 ff.

¹³⁷ Vgl. IAS 38.51.

¹³⁸ Vgl. IAS 38.51.

wendung der allgemeinen Ansatzkriterien für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte gewährleisten.¹³⁹

Zur Beurteilung der Aktivierungsvoraussetzungen selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte wird in einem ersten Schritt der interne Erstellungsprozess in eine Forschungs- und Entwicklungsphase unterteilt.¹⁴⁰

Kritisch betrachtet wird, dass sich die konkrete Trennung der Phasen in die Forschungs- und Entwicklungsphase nicht immer eindeutig feststellen lässt.

Gemäß Maukner und Rohatschek kann in der Praxis trotz Entscheidungshilfen die Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten nicht immer eindeutig festgelegt werden.¹⁴¹

Nach Fülbier, Honold und Klar ist die eindeutige Trennung der Phasen nur möglich, wenn ein intaktes Projektmanagement sowie ein Kostenrechnungs- und Controllingsystem etabliert ist.¹⁴²

In der Literatur sind die Entwicklungsausgaben den Forschungsausgaben nachgelagert, wenn die Forschungs- und Entwicklungsphase als Prozess betrachtet werden.¹⁴³ Die Entwicklung findet vor Beginn der kommerziellen Produktion oder Nutzung statt.¹⁴⁴

In der Praxis hingegen besteht häufig eine interdependente Beziehung von Forschungs- und Entwicklungsprozessen.¹⁴⁵ Der Grund dafür ist, dass die Produktentwicklung kein geradliniger Prozess ist und es immer wieder zur Modifikation von Forschungsaktivitäten an bereits entwickelten Prototypen oder Verfahren kommt. Die eindeutige Phasentrennung ist wie bereits erwähnt nur dann möglich, wenn ein intaktes Projektmanagement und Kostenrechnungs- sowie Controllingsystem etabliert ist.¹⁴⁶

¹³⁹ Vgl. Baetge/Keitz (2005), S. 20.

¹⁴⁰ Vgl. IAS 38.52.

¹⁴¹ Vgl. Maukner/Rohatschek (2008), S. 79.

¹⁴² Vgl. Fülbier/Honold/Klar (2000), S. 837.

¹⁴³ Vgl. Küting/Dawo (2003), S. 408.

¹⁴⁴ Vgl. IAS 38.8.

¹⁴⁵ Vgl. Pellens/Fülbier (2000), S. 131.

¹⁴⁶ Vgl. Fülbier/Honold/Klar (2000), S. 837.

Kann das Unternehmen die beiden Phasen eines internen Projektes zur Schaffung eines immateriellen Vermögenswertes nicht unterscheiden, müssen die damit verbundenen Ausgaben so behandelt werden, als wären sie in der Forschungsphase angefallen. Die Ausgaben werden als laufender Aufwand in der angefallenen Periode erfasst.¹⁴⁷

Am Beispiel Volkswagen werden Entwürfe und Pläne für die Produktion von neuen Produkten sowie neuer Technologien entwickelt. Diese Entwicklungsaktivitäten bestehen demnach aus dem Entwurf, der Konstruktion und dem Testen von Prototypen vor Beginn der eigentlichen Produktion und Nutzung sowie dem Entwurf, der Konstruktion und dem Testen ausgewählter Alternativen für neue und verbesserte Produkte, Verfahren oder Systeme.

Für den Ansatz von Vermögenswerten aus der Entwicklung oder Entwicklungsphase eines internen Projektes müssen darüber hinaus noch weitere, ergänzende Ansatzkriterien, die das zweistufige Prüfungsschema erweitern, erfüllt werden.¹⁴⁸ Diese sollen eine konsequente Anwendung der allgemeinen Ansatzkriterien gewährleisten¹⁴⁹ und erweitern das Prüfungsschema um eine weitere, dritte Stufe.

Das IASB hat für selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte in der Entwicklungsphase gem. IAS 38.57 sechs zusätzliche Ansatzkriterien bestimmt. Kann der Bilanzierende diese Ansatzkriterien kumulativ nachweisen, besteht ein Ansatzgebot.

Zu den weiteren, ergänzenden Ansatzkriterien für den Ansatz der Entwicklungskosten zählen die folgenden Voraussetzungen,¹⁵⁰ deren Umsetzung und Beurteilung kritisch betrachtet wird.

Zuerst wird zum jeweiligen Ansatzkriterium ein Lösungsvorschlag gegeben, wie das Unternehmen den Nachweis erbringen kann. Danach werden mögliche Probleme und Unsicherheiten aufgezeigt.

¹⁴⁷ Vgl. IAS 38.51 ff.

¹⁴⁸ Vgl. IAS 38.57.

¹⁴⁹ Vgl. Baetge/Keitz (2005), S. 20.

¹⁵⁰ Vgl. IAS 38.57.

- 1) Die Fertigstellung des immateriellen Vermögenswertes kann technisch soweit realisiert werden, dass dieser verkauft oder genutzt werden kann.

Das Unternehmen kann die technische Fertigstellung anhand von Plänen und Entwürfen der neuen Produkte und Technologien nachweisen.

Gemäß Achleitner kann der Nachweis vom bilanzierenden Unternehmen mittels Produktbeschreibungen, sowie durch Konstruktions- oder Verfahrenspläne für die Fertigstellung erfolgen.¹⁵¹

Kritisch betrachtet wird die Tatsache, dass sich die Einschätzung der technischen Realisierbarkeit besonders in den Anfangsstadien der Entwicklung problematisch gestalten kann.

Nach Menn ist die technische Realisierbarkeit von der jeweiligen Entwicklungsphase und vom Projektstand abhängig, wobei die Realisierbarkeit zu Beginn der Entwicklung schwieriger einzuschätzen ist als auf einer bereits fortgeschritteneren Entwicklungsstufe.¹⁵²

Vor Markteinführung des Produktes sind oft behördliche Genehmigungsverfahren oder Tests durchzuführen, wobei je nach Industriezweig z.B. Sicherheit, Nachweise der Gebrauchstüchtigkeit, Typenzulassungen oder Umweltverträglichkeit vorgeschrieben sein können.¹⁵³

IAS 38 gibt keine Vorgaben zur praktischen Umsetzung dieses Kriteriums.¹⁵⁴

Die technische Realisierbarkeit ist nach Buchholz gegeben, wenn keine physikalischen Gründe gegen die Produkte oder Technologien sprechen.¹⁵⁵

Menn vertritt hingegen die Ansicht, dass der zukünftige Erfolg welcher mit der technischen Realisierbarkeit verbunden ist, ohne Vorliegen behördlicher Genehmigungen

¹⁵¹ Vgl. Achleitner (2009), S. 103.

¹⁵² Vgl. Menn (1997), S. 339.

¹⁵³ Vgl. Fülbier/Honold/Klar (2000), S. 837 sowie Menn (1997), S. 339.

¹⁵⁴ Vgl. Petersen/Bansbach/Dornbach (2006), S. 116.

¹⁵⁵ Vgl. Buchholz (2009): Internationale Rechnungslegung S. 71 f.

schwierig bis gar nicht abschätzbar ist.¹⁵⁶ So eine strenge Auslegung käme aber einem faktischen Aktivierungsverbot gleich, was nicht der Absicht des IASB entspricht.¹⁵⁷

Die beiden extremen Auslegungen machen den enormen subjektiven Ermessungsspielraum bei diesem Ansatzkriterium deutlich.

- 2) Das Unternehmen hat die Absicht, den immateriellen Vermögenswert fertig zu stellen, ihn zu verkaufen oder zu nutzen.

Nach Buchholz und Achleitner kann das bilanzierende Unternehmen mittels Vorlage von Investitions- und Finanzierungsplänen seine Absicht belegen. Die Absicht zur Fertigstellung kann z.B. durch Entscheidungen der Unternehmensführung mit Zeitplänen für die einzelnen Entwicklungsstufen der Produkte und Technologien nachgewiesen werden.¹⁵⁸

IAS 38 gibt auch hier keine nähere Erklärung zur Anwendbarkeit.

Sowohl Baetge und von Keitz sehen den Nachweis zur Absicht der Fertigstellung als erfüllt, wenn das Unternehmen bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses die Entwicklung fortgesetzt hat.¹⁵⁹

Der Grund dafür liegt in der Tatsache, dass kein ökonomisch handelndes Unternehmen weitere Entwicklungskosten aufwendet, sofern es nicht die Absicht zur Fertigstellung besitzt.¹⁶⁰

- 3) Die Fähigkeit des Unternehmens, den immateriellen Vermögenswert zu verkaufen oder zu nutzen.

Das Unternehmen kann den Nachweis mittels Marktforschungsanalysen, die den Absatz untersuchen, erbringen. Sinnvoll ist eine optimale Erweiterung des derzeit bestehenden Produktsortiments.

¹⁵⁶ Vgl. Menn (1997), S. 339.

¹⁵⁷ Vgl. Baetge/Keitz (2005), S. 26.

¹⁵⁸ Vgl. Buchholz (2009): Internationale Rechnungslegung S. 71 f. und Achleitner (2009), S. 103.

¹⁵⁹ Vgl. Baetge/Keitz (2005), S. 24.

¹⁶⁰ Vgl. Scheinpflug (2009), S. 190 f.

Nach Buchholz und Achleitner ist die Fähigkeit zur Nutzung gegeben, wenn die neuen Produkte und Technologien in das bereits bestehende Produktionsprogramm passen bzw. der Absatz der neuen Produkte über die bisher bestehenden Vertriebswege erfolgen kann.¹⁶¹

Auch hier enthält IAS 38 für dieses Kriterium keine Spezifizierung.

In der Literatur wird diese Ansatzbedingung als belanglos angesehen, weil sie sich aus den grundlegenden Maximen ökonomischen Handelns ergibt.¹⁶² Kein Unternehmen wird die Entwicklung eines immateriellen Vermögenswertes unterstützen, von dem es nicht erwartet, dass der Vermögenswert intern oder extern zur Vermarktung genutzt wird.¹⁶³

- 4) Die Art und Weise, wie der immaterielle Vermögenswert voraussichtlich den künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzielt. Das Unternehmen kann die Existenz eines Marktes oder, wenn der immaterielle Vermögenswert intern genützt wird, den Nutzen nachweisen.

Im Praxisbeispiel werden die neuen Produkte sowie die durch neue Technologien verbesserten Produkte mit geringeren Verbrauchs- und Emissionswerten extern genützt. Durch Marktforschungsanalysen kann die zukünftige Nachfrage dieser Produkte prognostiziert und damit die Existenz eines Marktes nachgewiesen werden.

Bei der Entwicklung neuer Produkte fließt der Nutzen dem Unternehmen in Form von Verkaufserlösen zu. Nach Buchholz und Achleitner kann der Nutzen mittels Marktstudien über mögliche Absatzmengen und durch entsprechende Plankalkulationen über Kosten und Preise der Produkte und Technologien errechnet werden.¹⁶⁴

- 5) Die Verfügbarkeit adäquater finanzieller, technischer oder sonstiger Ressourcen, sodass die Entwicklung abgeschlossen und der immaterielle Vermögenswert verkauft oder genutzt werden kann.

¹⁶¹ Vgl. Buchholz (2009): Internationale Rechnungslegung S. 71 f. und Achleitner (2009), S. 103.

¹⁶² Vgl. Lutz-Ingold (2005), S. 172.

¹⁶³ Vgl. Lutz-Ingold (2005), S. 43.

¹⁶⁴ Vgl. Buchholz (2009): Internationale Rechnungslegung S. 71 f. und Achleitner (2009), S. 103.

Das Unternehmen kann die Verfügbarkeit finanzieller Ressourcen mittels eines Finanzplanes nachweisen. Technische Ressourcen können z.B. durch die vorhandenen Maschinen und Technologien nachgewiesen werden.

Nach Buchholz und Achleitner kann das Unternehmen den Nachweis für die Verfügbarkeit der Ressourcen anhand eines Finanzplanes nachweisen. Hier werden die verfügbaren Ressourcen den benötigten Mittel in den einzelnen Entwicklungsphasen jeweils gegenübergestellt. Ergibt sich ein Fehlbetrag so sind zusätzlich die Möglichkeiten zur Deckung (z.B. Kreditbeschaffungsmöglichkeit) anzuführen.¹⁶⁵

Hat das Unternehmen Bedarf an finanziellen Ressourcen in Form von Fremdkapital, so kann die Verfügbarkeit mittels einer Absichtserklärung erfolgen, in welcher der Kreditgeber seine Finanzierungsbereitschaft belegt.¹⁶⁶

Kritisch betrachtet wird die Tatsache, dass die Prognose der finanziellen Ressourcen anhand von Schätzungen der zukünftigen Ein- und Ausgaben der Unternehmung erfolgt. Die erwarteten Ein- und Auszahlungen werden aufgrund Schätzungen des Managements angenommen, die wiederum subjektiv sind.

Gemäß Heyd und Lutz-Ingold ist die Erfüllung dieses Kriteriums vom Bilanzierenden abhängig, weil dieser den Businessplan selbst erstellt.¹⁶⁷

- 6) Die Fähigkeit des Unternehmens, die dem immateriellen Vermögenswert während seiner Entwicklung zurechenbaren Ausgaben, verlässlich zu bewerten.

Dazu ist eine separate Betrachtung aller in Verbindung mit der Entwicklung stehenden Ausgaben notwendig.

Das Unternehmen kann die verlässliche Ermittlung der Kosten für die Selbstschaffung des immateriellen Vermögenswertes durch das Kostenrechnungssystem gewährleisten.¹⁶⁸

¹⁶⁵ Vgl. Buchholz (2009): Internationale Rechnungslegung S. 71 f. und Achleitner (2009), S. 103.

¹⁶⁶ Vgl. IAS 38.61.

¹⁶⁷ Vgl. Heyd/Lutz-Ingold (2005), S. 46.

¹⁶⁸ Vgl. IAS 38.62.

Hierzu müssen alle Aufwendungen der Entwicklung zurechenbar sein, wie z.B. die Personalkosten für das Entwicklungsteam oder die Kosten für das Labor und das benötigte Material.¹⁶⁹

Das Kostenrechnungssystem soll zur Erfüllung dieses Ansatzkriteriums derart ausgebaut sein, dass eine eindeutige Zuordnung der Entwicklungskosten zu den einzelnen immateriellen Vermögenswerten erfolgt, z.B. über Zeit- oder Mengenschlüsseln.¹⁷⁰

Gemäß Kirsch dient in der Regel die Einrichtung von Projektkostenstellen und die direkte Kontierung der Entwicklungskosten auf die Projekte als Nachweis für die verlässliche Messbarkeit der Kosten.¹⁷¹ Nach Fülbier, Honold und Klar wird dies durch ein leistungsfähiges Projektcontrolling sichergestellt.¹⁷²

Die sechs ergänzenden Ansatzkriterien zeigen deutlich den erheblichen Ermessens- und Interpretationsspielraum, welcher aufgrund mangelhafter und unkonkreter Erläuterungen gegeben ist.¹⁷³

So werden in der Pharmaindustrie häufig Aufwendungen für die Entwicklung eines neuen Medikaments nicht aktiviert, da die technische Machbarkeit von dem Ergebnis klinischer Studien bzw. der arzneimittelrechtlichen Zulassung abhängig ist.

In der Automobilindustrie hingegen werden Entwicklungskosten für ein neues Modell in der Regel aktiviert, da die technische Machbarkeit (Modellentwicklungen scheitern normalerweise nicht) sowie der ökonomische Nutzen (sonst würde das Modell nicht entwickelt werden) als gegeben angesehen werden.¹⁷⁴

Nach IAS 38 besteht ein Ansatzgebot für immaterielle Güter, wenn diese sowohl die Definitionsmerkmale eines immateriellen Vermögenswertes und die Ansatzkriterien kumulativ erfüllen und darüber hinaus alle sechs zusätzlichen Ansatzkriterien vom Bilanzierenden kumulativ nachgewiesen werden können. Ansonsten sind die Ausgaben in

¹⁶⁹ Vgl. Buchholz (2009): Internationale Rechnungslegung S. 71 f. und Achleitner (2009), S. 103.

¹⁷⁰ Vgl. Baetge/Keitz (2005), S. 24.

¹⁷¹ Vgl. Kirsch (2009), S. 43.

¹⁷² Vgl. Fülbier/Honold/Klar (2000), S. 838.

¹⁷³ Vgl. Baetge/Keitz (2005), S. 26.

¹⁷⁴ Vgl. <http://www.zoilos.de/ifrs-ias-immaterielle-vermoegenswerte.htm> am 25.4.2010.

der Periode, in der sie angefallen sind, als Aufwand zu erfassen.

Trotz des Ansatzgebotes bei kumulativer Erfüllung aller Voraussetzungen wird in der Literatur regelmäßig von einem Ansatzwahlrecht des bilanzierenden Unternehmens ausgegangen, weil dem bilanzierenden Unternehmen bei der Auslegung der Kriterien ein erheblicher Ermessensspielraum eingeräumt wird.¹⁷⁵

Im Extremfall kann das Unternehmen selbst über die Aktivierung der Entwicklungskosten entscheiden, abhängig davon, ob es die einzelnen Ansatzkriterien nachweist oder nicht.¹⁷⁶

Nach Wagenhofer lässt sich aus der IAS Regelung nicht unweigerlich eine Verpflichtung zum aktiven Erheben des Nachweises zur Erfüllung ableiten. Daher besteht für Unternehmen ein Spielraum, ob sie die Nachweise tatsächlich erbringen oder nicht.¹⁷⁷

Weitere subjektive Ermessungsspielräume ergeben sich nach Kirsch durch die Prognose der zu erwartenden Cashflows.¹⁷⁸

5.3 Ausweis von Forschungs- und Entwicklungskosten

Grundlage der Untersuchung bildet der Geschäftsbericht der Volkswagen AG per 31.12.2009.

Mio. €	2009	2008	2007	2006	2005
Forschungs- und Entwicklungskosten gesamt	5.790	5.926	4.923	4.240	4.075
davon aktivierte Entwicklungskosten	1.947	2.216	1.446	1.478	1.432
Aktivierungsquote in %	33,6	37,4	29,4	34,9	35,1
Abschreibungen auf aktivierte Entwicklungskosten	1.586	1.392	1.843	1.826	1.438
Forschungs- und Entwicklungskosten lt. GuV	5.429	5.102	5.320	4.588	4.081

Abbildung 9: Forschungs- und Entwicklungskosten¹⁷⁹

¹⁷⁵ Vgl. Achleitner (2009), S. 103.

¹⁷⁶ Vgl. Kirsch (2007), S. 57.

¹⁷⁷ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 210.

¹⁷⁸ Vgl. Kirsch (2009), S. 43.

¹⁷⁹ Vgl. Geschäftsbericht Volkswagen AG (2009), S. 163.

Die Forschungs- und Entwicklungskosten betragen per 31.12.2009 EUR 5.790 Mio., davon wurden EUR 1.947 Mio. als Entwicklungskosten aktiviert. Die Aktivierungsquote liegt daher bei 33,6 % und ist gegenüber dem Vorjahr 2008 gesunken.

Die Forschungs- und Entwicklungskosten betragen per 31.12.2008 EUR 5.926 Mio., davon wurden EUR 2.216 Mio. als Entwicklungskosten aktiviert. Die Aktivierungsquote lag im Vorjahr daher bei 37,4 %.

Die Summe der aufwandswirksam erfassten Forschungs- und Entwicklungskosten setzt sich somit wie folgt zusammen:

Mio. €	2009	2008
Kosten F & E gesamt	5.790	5.926
- aktivierte Entwicklungskosten	- 1.947	- 2.216
= Forschungskosten und nicht aktivierte Entwicklungskosten	= 3.843	= 3.710
+ Abschreibungen auf aktivierte Entwicklungskosten	+ 1.586	+1.392
= aufwandswirksam verrechnete Forschungs- und Entwicklungskosten während der Berichtsperiode	= 5.429	= 5.102

Abbildung 10: Aufwandswirksam verrechnete Forschungs- und Entwicklungskosten

Im Berichtsjahr 2009 wurden in Summe EUR 5.429 Mio. an Forschungs- und Entwicklungskosten aufwandswirksam erfasst.

Im Berichtsjahr 2008 wurden in Summe EUR 5.102 Mio. an Forschungs- und Entwicklungskosten aufwandswirksam erfasst.

Das Unternehmen hat demnach die Ausgaben für Forschung und Entwicklung gem. IAS 38.126 ordnungsgemäß offengelegt.

6. Zusammenfassung und Ausblick

Jedes Unternehmen verfügt über eine Vielzahl von Ressourcen welche den Wert des Unternehmens nachhaltig erhöhen sollen. Dabei tragen immaterielle Ressourcen viel zur nachhaltigen Wertsteigerung des Unternehmens bei.¹⁸⁰

Durch den Wandel von der Industriegesellschaft zu einer Dienstleistungs- und Hochtechnologiegesellschaft nimmt die Bedeutung immaterieller Werte immer weiter zu. Die Schwierigkeit besteht in der bilanziellen Erfassung und Bewertung dieser Werte.¹⁸¹

Nach nationalen Normen besteht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände ein Aktivierungswahlrecht, welches durch das BilMoG anstelle des früher bestehenden Aktivierungsverbotes in das HGB aufgenommen wurde.¹⁸² Voraussetzung für die Aktivierung ist die ausreichende Dokumentation, dass das immaterielle Gut die Voraussetzung eines Vermögensgegenstandes im Sinne der GoB erfüllt, wobei für bestimmte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens auch weiterhin ein Aktivierungsverbot besteht.¹⁸³ Durch die fehlende Körperlichkeit immaterieller Vermögensgegenstände kommt es zu einer erhöhten Unsicherheit betreffend dem Vorhandensein eines bilanziell greifbaren Vorteils und einer schwierigeren Schätzbarkeit der Werthaltigkeit des Vorteils.¹⁸⁴

Nach den internationalen IAS/IFRS eröffnet sich sowohl auf der abstrakten Ebene (Definitionsmerkmale Identifizierbarkeit, Beherrschung und zukünftiges Nutzenpotential) als auch auf Basis der konkreten Aktivierungskriterien bei der bilanziellen Behandlung der immateriellen Vermögenswerte ein erhebliches bilanzpolitisches Gestaltungspotential. Aufgrund unbestimmter Rechtsbegriffe und sprachlicher Unschärfen ist wohl keine andere IAS- oder IFRS Norm von so vielen Unschärfen gekennzeichnet. Daher können immaterielle Vermögenswerte in der Rechnungslegung als Spielball der Bilanzpolitik gesehen werden. Diese Aussage wird dadurch bekräftigt, als für die Forschungs- und Entwicklungskosten als wichtiger Teil des immateriellen Vermögens noch ergänzende Regelungen gelten. Durch diese eröffnen sich weitere Interpretationsmöglichkeiten der

¹⁸⁰ Vgl. Matzler/Hinterhuber/Renzl „...“ Immaterielle Vermögensgüter (2006), S. 5.

¹⁸¹ Vgl. Küting, in: FAZ (2001), S. 32.

¹⁸² Vgl. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB und Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 165.

¹⁸³ Vgl. BR-Drucksache 344/08, S. 7 f. sowie § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB.

¹⁸⁴ Vgl. Hömberg, König in: Baetge/Kirsch/Thiele, § 248 HGB, Rn. 31.

Wortwahl des Standards und der Einordnung von bestimmten Sachverhalten in die Norm.¹⁸⁵

Um dem immer stärker werdenden Kosten- und Innovationswettbewerb in der europäischen Automobilindustrie, und weiterer Herausforderungen wie steigender Rohstoffpreise, gesättigter Märkte und stagnierender Nachfrage zu begegnen, reorganisiert sich die Automobilindustrie unter anderem im Bereich Forschung und Entwicklung.¹⁸⁶

Eine bedeutende Komponente des immateriellen Vermögens stellen die aktivierten Entwicklungskosten dar. Diese sind, in der Branche der Automobilindustrie, relativ bedeutend. Besonders im Hinblick auf Unternehmensvergleiche spielt die Nutzung von Gestaltungsmöglichkeiten bei der Bilanzierung von Forschungs- und Entwicklungskosten eine große Rolle. Es stellt sich die Frage, ob das in der internationalen IAS/IFRS Rechnungslegung bestehende Aktivierungsgebot der Entwicklungskosten nicht durch viele unbestimmte Rechtsbegriffe zu einem faktischen Aktivierungswahlrecht geworden ist.¹⁸⁷ Bei der Bilanzierung von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten führen sowohl die Sachverhaltsdarstellung als auch beachtliche Spielräume durch Einschätzungen zu einem faktischen Bilanzierungswahlrecht.¹⁸⁸ Daher kann durch die vorhandenen Interpretationsspielräume beim Ansatz von Entwicklungskosten nach IAS/IFRS nicht mehr von einem Aktivierungsgebot, sondern einem Aktivierungswahlrecht ausgegangen werden.¹⁸⁹ Dieses Wahlrecht kann vom bilanzierenden Unternehmen zur Beeinflussung der Darstellung seines Vermögens und Erfolges genutzt werden.¹⁹⁰ Da die IFRS Berichtserstattung von Forschungs- und Entwicklungskosten durch subjektive Einschätzungen des bilanzierenden Unternehmens geprägt ist,¹⁹¹ kann hierbei das Vertrauen externer Adressaten durch das Schwinden der objektiven Bilanzierung sinken.¹⁹²

Durch die immer höher werdende Bedeutung des immateriellen Vermögens wird sowohl die Rechnungslegung aufwendiger und schwieriger, aber auch die Anforderungen

¹⁸⁵ Vgl. Wulf (2008), S. 161.

¹⁸⁶ Vgl. o.V.: Absatzkrise zwingt Autohersteller zu Allianzen. In: FAZ (2009), S. 14.

¹⁸⁷ Vgl. Küting: Die Bedeutung immaterieller Vermögenswerte in der deutschen IFRS-Bilanzierungspraxis. In: PiR (2008), S. 315 und Eiselt/Bindick: Empirische Analyse von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten am Beispiel der europäischen Automobilindustrie. In: PiR (2009), S. 72.

¹⁸⁸ Vgl. Heuser/Theile (2008), S. 130 f.

¹⁸⁹ Vgl. Baetge/Keitz (2005), S. 26.

¹⁹⁰ Vgl. Buchholz (2009): Internationale Rechnungslegung, S. 72.

¹⁹¹ Vgl. Küting: Die Bedeutung immaterieller Vermögenswerte in der deutschen IFRS-Bilanzierungspraxis. In: PiR (2008), S. 315-323.

¹⁹² Vgl. Eiselt/Bindick, PiR (2009), S. 72.

an die bilanzierenden Unternehmen sowie an die Abschlussprüfer. Zukünftig müssen im Zuge der Abschlussprüfung auch branchenspezifische Besonderheiten beachtet werden.¹⁹³

Die Behandlung immaterieller Vermögenswerte hat durch das erhebliche bilanzpolitische Gestaltungspotential sehr hohe Praxisrelevanz und stellt jetzt und auch in der Zukunft eine große Herausforderung dar.¹⁹⁴

Zusammenfassend wird festgehalten, dass die gewünschte Objektivierung und die damit verbundene konsequente Anwendung für den Ansatz von Entwicklungskosten nach IAS/IFRS, trotz der ergänzenden Ansatzkriterien, nicht vollständig erreicht wird. Eine Erhöhung der Objektivität bei der Prognose zukünftiger Entwicklungen wie z.B. der Nachweis der Existenz eines Marktes kann durch externe Marktforschungsanalysen erreicht werden.

¹⁹³ Vgl. Küting: Die Bedeutung immaterieller Vermögenswerte in der deutschen IFRS-Bilanzierungspraxis. In: PiR (2008) (2008), S. 322.

¹⁹⁴ Vgl. Wulf (2008), S. 161.

Literaturverzeichnis

Bücher

Achleitner, Ann-Kristin: Internationale Rechnungslegung, 4. vollst. überarb. und erweiter. Aufl. - München 2009.

Baetge, Jörg / Keitz von, Isabel: IAS 38 - Immaterielle Vermögenswerte (Intangible Assets), in: Rechnungslegung nach International Accounting Standards (IAS) - Kommentar auf der Grundlage des deutschen Bilanzrechts, 2. überarb. und erweiter. Auflage - Stuttgart 2005, S. 1-104.

Baetge, Jörg / Kirsch, Hans-Jürgen / Thiele, Stefan: Bilanzen, 10. vollst. akt. Aufl. - Düsseldorf 2009

Baetge, Jörg / Wollmert, Peter / Kirsch, Hans-Jürgen / Oser, Peter / Bischof, Stefan: Rechnungslegung nach IFRS, Loseblatt, 2. Aufl. - Stuttgart 2006.

Bieg, Hartmut / Kussmaul, Heinz: Externes Rechnungswesen, 5. vollst. überarb. u. akt. Aufl. - München 2009.

Buchholz, Rainer: Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS, 5., akt. u. überarb. Aufl. - München 2009.

Buchholz, Rainer: Internationale Rechnungslegung, 8., völlig neu bearb. Aufl. - Berlin 2009.

Bruchhausen, Carl: Kommentierung des § 6 PatG, in: Benkard, Georg u.a. (Hrsg.): Patentgesetz und Gebrauchsmustergesetz, Beck'sche Kurzkommentare, Bd. 4, 9., Aufl. - München 1993.

Coenenberg, Adolf G. / Haller, Axel / Schultze, Wolfgang: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Aufl. - Stuttgart 2005.

Dawo, Sascha: Immaterielle Güter in der Rechnungslegung nach HGB, IAS/IFRS und US-GAAP, - Herne/Berlin 2003.

Freericks, Wolfgang: Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz - Köln 1976.

Hauer, Georg / Schneider Klaus: Schnelleinstieg IFRS, 1. Aufl., - München 2008.

Hinz, Michael: Rechnungslegung nach IFRS - Konzept, Grundlagen und erste Anwendung - München 2005.

Heuser, Paul J. / Theile, Carsten: IFRS Handbuch, 3. Aufl. - Köln 2008.

Heyd, Reinhard / Lutz-Ingold, Martin: Immaterielle Vermögenswerte und Goodwill nach IFRS - Bewertung, Bilanzierung und Berichterstattung - München 2005.

Hoffmann, Wolf-Dieter: § 13 Immaterielle Vermögenswerte des Anlagenvermögens, in: Haufe IFRS-Kommentar, Hrsg. von Norbert Lüdenbach und Wolf-Dieter Hoffmann, 3. Aufl. - Freiburg 2005, S. 519-577.

Huber, Ernst R.: Wirtschaftsverwaltungsrecht, Bd. 1, 2. Aufl. - Tübingen 1953.

Husemann, Karl-Heinz: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, Beiträge zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung, Schriften der Schmalenbach-Gesellschaft Bd. 1 - Düsseldorf 1970.

Ilzhöfer, Volker: Patent-, Marken- und Urheberrecht, 3. Aufl. - München 1999.

Keitz von, Isabel: Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung - Düsseldorf 1997.

Kirsch, Hanno: Finanz- und erfolgswirtschaftliche Jahresabschlussanalyse nach IFRS, 2. überarb. Aufl. - München 2007.

Kirsch, Hanno: Einführung in die internationale Rechnungslegung nach IFRS, 6., vollst. überarb. u. erw. Aufl. - Herne 2009.

KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft: IFRS aktuell, 3. akt. Aufl. - Stuttgart 2008.

Kußmaul, Heinz: Nutzungsrechte an Grundstücken in Handels- und Steuerbilanz - Hamburg 1987.

Lamers, Alfons: Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht immaterieller Werte - München 1981.

Löwenheim, Ulrich: Kommentierung des § 2 UrhG, in: Schricker Gerhard (Hrsg.): Urheberrecht, Kommentar, 2. Aufl. - München 1999.

Lüdenbach, Norbert: Der Ratgeber zur erfolgreichen Anwendung von IFRS, 5., überarb. u. erw. Aufl. - Freiburg 2008.

Matzler, Kurt / Hinterhuber, Hans H. / Renzl, Birgit / Rothenberger, Sandra: Immaterielle Vermögensgüter - Berlin 2006.

Maukner, Helmut / Rohatschek, Roman: Rechnungslegung nach International Financial Reporting Standards, 3. Aufl. - Wien 2008.

Menn, Bernd-Joachim: IAS 9 Forschungs- und Entwicklungskosten (Research and Development Costs), in: Rechnungslegung nach International Accounting Standards (IAS) - Kommentar auf der Grundlage des deutschen Bilanzrechts, Hrsg. von Jörg Baetge et al., Stuttgart 1997, S. 327-347.

Pellens, Bernhard / Fülbier, Rolf U.: Immaterielle Vermögensgegenstände in der internen und externen Unternehmensrechnung, in: Wertorientierte Konzernführung - Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung und integrierte Unternehmenssteuerung, Hrsg. von Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber - Stuttgart 2000, S. 119-115.

Petersen, Karl / Bansbach, Florian / Dornbach, Elke: IFRS Praxishandbuch - Ein Leitfaden für die Rechnungslegung mit Fallbeispielen, 2. überarb. u. erw. Aufl. - München 2006.

Richter, Martin: Die immateriellen Anlagewerte, in: v.Wysocki, Klaus / Schulze-Osterloh, Joachim (Hrsg.): Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen, Kommentar, 2. Aufl. - Köln 1990, Abt. II/2.

Reuleaux, Susanne: Immaterielle Wirtschaftsgüter: Begriff, Arten und Darstellung im Jahresabschluß - Wiesbaden 1987.

Scheinpflug, Patrick: Immaterielle Vermögenswerte, in: Beck'sches IFRS-Handbuch - Kommentierung IFRS/IAS, hrsg. von Werner Bohl, Joachim Riese und Jörg Schülter, 3. vollst. überarb. und erw. Auflage - München et al. 2009, S. 97-128.

Simon, Herman Veit: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien, 3. Aufl. - Berlin 1899.

Spautz, Wolfgang: Kommentierung des § 31 UrhG, in: Nicolini, Käte / Ahlberg, Hartwig (Hrsg.): Urheberrechtsgesetz. Möhringer / Nicolini, Kommentar, 2. Aufl. - München 2000.

Ull, Thomas: Ansatz und Bewertung ausgewählter Aktiva und Passiva - Immaterielle Werte, in: Rechnungslegung nach IFRS, Hrsg. von Norbert Winkeljohann - Herne/Berlin 2004.

Wagenhofer, Alfred: Internationale Rechnungslegungsstandards IAS/IFRS, 6., akt. u. erw. Aufl. - München 2009.

Wöhe, Günter: Bilanzierung und Bilanzpolitik, 9., völlig überarb. Aufl. - München 1997.

Wulf, Inge: Immaterielle Vermögenswerte nach IFRS - Berlin 2008.

Zeitschriftenartikel u.ä.

Burger, Anton / Ulbrich, Philipp / Knoblauch, Jens: Zur Reform der Bilanzierung von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen nach IAS 38, in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Heft 12, 2006, S. 729-737.

Eiselt, Andreas / Bindick, Friederike: Empirische Analyse von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten am Beispiel der europäischen Automobilindustrie, in: PiR, Heft 3, 5. Jg. - 2009, S. 72-77.

Engel-Ciric, Dejan: Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz: Praxisfragen zur Abgrenzung von Entwicklungs- und Forschungskosten, in: Bilanzbuchhalter und Controller 2008, S. 81-86 (Forschungs- und Entwicklungskosten).

Fülbier, Rolf / Honold, Dirk / Klar, Alexander (2000): Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte, in: Recht der internationalen Wirtschaft, Heft 11, 46. Jg. (2000), S. 833-844.

Goebel, Andrea / Fuchs, Markus: Rechnungslegung nach den International Accounting Standards vor dem Hintergrund der deutschen Rechnungslegungsrechts für Kapitalgesellschaften, in: Deutsches Steuerrecht, Heft 24, 32. Jg. - 1994.

Johansson, Ulf / Mårtensson, Maria / Skoog, Matti: Measuring und Managing Intangibles, Eleven Swedish qualitative exploratory Case Studies, Working Paper, International Symposium, Measuring and Reporting Intellectual Capital: Experience, Issues and Prospects, Amsterdam 9.-10. Juni 1999.

Küting, Karlheinz, in: FAZ vom 19.3.2001.

Küting, Karlheinz: Die Bedeutung immaterieller Vermögenswerte in der deutschen IFRS-Bilanzierungspraxis, in: PiR, Heft 10, 4. Jg. - 2008, S. 315-323.

Küting, Karlheinz / Dawo, Sascha: Die Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte nach IAS 38 - gegenwärtige Regelungen und geplante Änderungen: Ein Beispiel für die

Polarität von Vollständigkeitsprinzip und Objektivierungsprinzip, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Heft 3, 55. Jg. (2003), S. 397-416.

Küting, Karlheinz / Ulrich, Andreas: Abbildung und Steuerung immaterieller Vermögensgegenstände (Teil 1) – Werttreiber im normativen Zwangskorsett, in: Deutsches Steuerrecht, Heft 23, 39. Jg. - 2001, S. 953-960.

Leibfried, Peter / Pfanztel, Stefan: Praxis der Bilanzierung von Forschungs- und Entwicklungskosten gemäß IAS/IFRS, in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarkt-orientierte Rechnungslegung, Heft 12, 4. Jg. - 2004, S. 491-497.

Moxter, Adolf: Immaterielle Anlagewerte im neuen Bilanzrecht, in: Betriebs-Berater, Heft 22, 34. Jg. - 1979, S. 1102-1109.

o.V.: Absatzkrise zwingt Autohersteller zu Allianzen, in: FAZ vom 17.2.2009, S. 14.

Wehrheim, Michael: Die Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände („Intangible Assets“) nach IAS 38, in: Deutsches Steuerrecht, Heft 2, 38. Jg. - 2000.

Hochschulschriften

Lutz-Ingold, Martin: Immaterielle Güter in der externen Rechnungslegung. Dissertation, 1. Aufl. - Wiesbaden 2005.

Preißler, Gerald: Prinzipienbasierung der Rechnungslegung nach IAS/IFRS?. Dissertation, Frankfurt am Main - 2005.

Gesetzesmaterialien

Deutschland

BT-Drucksache 16/10067 vom 30.07.2008: Gesetzesentwurf der Bundesregierung,

Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG)

BR-Drucksache 344/08 vom 04.07.2008: Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG)

Internetquellen

<http://www.zoilos.de/ifrs-ias-immaterielle-vermoegenswerte.htm> am 25.4.2010

Sonstige

Geschäftsbericht Volkswagen AG, 2009

Erklärung

Ich erkläre, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und nur unter Verwendung der angegebenen Literatur und Hilfsmittel angefertigt habe.

Wien, Juli 2010